

Г.Г. Лисак, канд. екон. наук

О.В. Кот, канд. екон. наук, доцент

Харківський державний університет харчування та торгівлі

СУТНІСТЬ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ОБ'ЄКТУ

У статті проаналізовано науково-методичні підходи щодо трактування категорії «витрати», виходячи з економічного та бухгалтерського підходу. Уточнено сутність категорії «операційні витрати торгових підприємств» із заліком теоретичних підходів до їх визначення та особливостей управління ними. З огляду на умови постійного оновлення та впровадження стратегії лідерства за витратами, сутність операційних витрат розглянуті, із заліком факторів, що їх визначають.

***Ключові слова:** витрати, економічний підхід, бухгалтерський підхід, операційна діяльність, торгівельне підприємство*

Постановка проблеми. Функціонування будь-якого торгового підприємства полягає у реалізації товарів. Виконання цього завдання стає можливим за допомогою витрат, які здійснюються на кожному етапі господарської діяльності підприємства і тим самим забезпечують її реалізацію в цілому. Однак, в сучасній науковій літературі існують різні думки щодо трактування сутності витрат, що зумовлює виникнення суперечностей та неоднозначності у висвітленні даної категорії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню сутності категорії «витрати» присвячена низка наукових праць з боку як вітчизняних, так й іноземних авторів. Зокрема, найбільш значний внесок у вивченні даної проблематики здійснили: С.Ф. Голов, В.І. Єфименко, Н.М. Ткаченко, А.А. Мазаракі, Ю.С. Цал-Цалко, Ф. Ф. Бутинець та ін.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є уточнення економічної сутності операційних витрат торгового підприємства як обліково-аналітичного об'єкту.

Виклад основного матеріалу. Витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка займає особливо вагоме місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що витрати мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують

рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності. Віддаючи належне плідній праці вітчизняних і зарубіжних вчених та значимості здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні положення аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства потребують доопрацювання. Зокрема, до таких питань належить уточнення різних підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкта.

В умовах ускладнення та нестабільності зовнішнього середовища безперервне функціонування торговельного підприємства можливе лише за умови постійного оновлення та впровадження стратегії лідерства за витратами. З огляду на це операційні витрати слід розглядати як фактори, що визначають конкурентні позиції підприємства торгівлі на ринку.

Як свідчить теорія та практика, на кожному підприємстві існує набір факторів, які не тільки формують склад витрат операційної діяльності, але й розкривають сутність означеної категорії.

Як показало проведене дослідження, усі витратоутворюючі фактори можна об'єднати у дві групи: структурні та функціональні (рисунок).

При цьому, до структурних факторів слід віднести масштаб, діапазон, досвід, технологію, складність операційної діяльності, тобто такі витратоутворюючі фактори, якими оперують під час управління вартістю реалізованих товарів. Функціональні фактори - це ефективність планування, залучення досвідченої робочої сили, комплексне управління якістю, вибір найкращого варіанта використання потужностей, використання партнерських зв'язків з постачальниками та замовниками, тобто такі витратоутворюючі фактори, якими оперують під час управління конкурентоспроможністю підприємства.

За такого підходу під операційними витратами підприємства логічно розуміти не тільки вартість спожитих ресурсів для здійснення поточної діяльності торгового підприємства, але й розглядати як фактор, що визначає його конкурентні позиції на ринку.

Дослідження різноманітних дефініцій поняття «витрати» дало змогу розділити на їх дві великі групи – тлумачення витрат із точки зору економічної теорії (управлінський підхід) та з погляду бухгалтерського обліку (бухгалтерський підхід), які значно відрізняються між собою.

Так, тлумачення витрат із точки зору економічної теорії віддзеркалено у працях А. Смита та Д. Рікардо. А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат та сформулював три концепції, відповідно до яких вартість визначається, як витрачена на виробництво товару праця; що

купується, тобто кількість чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю; сума доходів [1, с.30]. Під витратами виробництва він розумів заробітну плату за витрачену працю, прибуток та ренту.

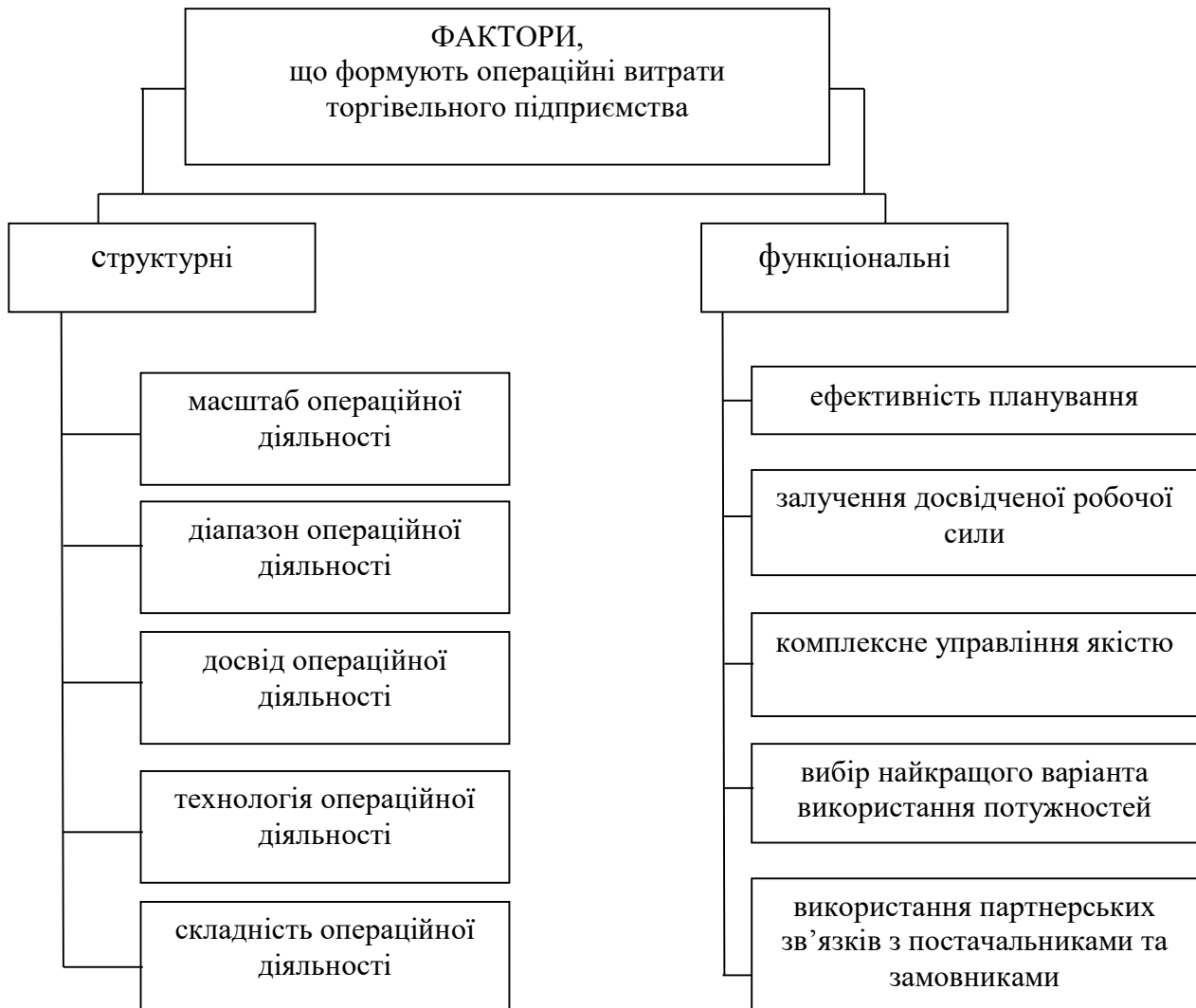


Рис. 1. Класифікація факторів, що формують операційні витрати торгівельного підприємства

Дещо не погоджувався з ним Д. Рікардо, який під витратами розумів заробітну плату і прибуток, при цьому, у витратах виробництва не враховується рента.

За К. Марксом суспільні витрати є сукупністю затрат упередженої та живої праці суспільства на виробництво товару. Витрати окремого товаровиробника – це витрати, використаних для виготовлення товару засобів виробництва та витрати на оплату праці працівників, зайнятих його

виготовленням. Окрім витрат на виробництво товару К. Маркс виокремлював витрати, пов'язані з реалізацією товару (витрати обігу), що складаються з чистих (торгівля, реклама) та додаткових затрат (витрати на сортування, зберігання, транспортування) [2, с.124]. К. Маркс виходив з того, що вартість товару утворюють витрати виробництва і ті витрати обігу, котрі фактично є продовженням процесу виробництва у сфері обігу, тобто додаткові витрати .

Певного розвитку, в працях К. Менгера, Е. Бем-Баверка, Ф. Візера, В. Джевонса, Л. Вальраса, А. Пигу, Дж. Кларка, В. Парето знайшла ідея про застосування принципу граничної корисності, які вважали неприйнятним зведення вартості до витрат праці або трьох факторів виробництва. На їх думку вартість визначається ступенем корисності результату.

Трактування витрат відповідно до управлінського підходу головним чином направлене на розкриття власне економічного змісту категорії. Як іноземні так і вітчизняні автори, які представляють дану точку зору, акцентують увагу на грошовому характері витрат та вважають, що вони представляють собою обсяг використаних підприємством ресурсів. При цьому, якщо - І.А. Бланк зазначає, що дані ресурси використовуються для виробництва продукції [3, с. 207], то більшість інших вчених таких як С.А. Котляров, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, Р. Ентоні, Дж. Рис стверджують, що вони можуть застосовуватися для досягнення певних визначених для підприємства цілей та мети діяльності. До того ж, Л.А. Сухарева та С.Н. Петренко відмічають, що витрати здійснюються на момент придбання товарів або послуг, виникнення витрат відповідно до управлінського підходу можна назвати момент реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства [4, с. 20].

Якщо мати на увазі «вартість виробництва», то характерними рисами економічних витрат для них є: використання ресурсів задля отримання результату; обмеженість ресурсів, що використовуються; можливості альтернативного використання ресурсів

Таким чином, економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування.

Вважаємо за доцільне, при економічному підході, до складу операційних витрат включати всі витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями в торговельно-технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються, тощо. Такий підхід відповідає

інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням операційної, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Щодо бухгалтерського підходу, то він більше зосереджений на виявленні економічних наслідків здійснення витрат після закінчення технологічного процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді коли документально оформляється факт зменшення активів або збільшення зобов'язань.

Прихильниками бухгалтерського підходу трактування категорії «витрати» були Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк та А. Хіггінс, які вважали облік витрат, за основу управлінського обліку [5, с.125].

Бухгалтерські витрати підприємств не ідентичні його економічним витратам. Характерними особливостями бухгалтерських витрат є: зв'язок тільки з оплатою активів, які надходять у підприємство ззовні; не завжди безпосередній зв'язок з технологічним процесом як предметно, так і у часі; формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів з визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню; вплив на фінансові результати.

До складу бухгалтерських витрат не включають додаткові (внутрішні) витрати, до складу економічних витрат - нейтральні витрати (це або витрати не технологічного характеру, або ті, що не віднесені до даного періоду й даного підприємства). Бухгалтерські витрати підприємств формують собівартість товарів (робіт, послуг).

Отже, бухгалтерські витрати - це витрати діяльності, економічні витрати - це альтернативні витрати. Витрати на здійснення діяльності можуть збігатися з альтернативними витратами, але можуть і не збігатися. Останнє обумовлено можливими відхиленнями цін на ринках товарів від рівноважних.

Підґрунтям визначення витрат згідно бухгалтерського підходу є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО, при розробці яких використовувався міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО).

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наведено визначення цієї категорії “витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками)” [6, с. 341].

С.Ф. Голов, В.І. Єфименко трактують витрати як зменшення активів або збільшення зобов'язань в процесі господарської діяльності для отримання вигоди у майбутніх періодах (не спожиті витрати) або для отримання доходів у звітному періоді (спожиті витрати) [7, с. 215], що в цілому відповідає нормативному визначенню.

Н.М. Ткаченко трактує витрати як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому з відповідними на неї нарахуваннями та інші) [8, с. 611], але, з нашої точки зору, таке визначення витрат є неповним тому, що крім спожитих у процесі діяльності підприємств виникають понаднормові витрати, втрати від нестач, стихійних лих та інші.

А.А. Мазаракі зазначає, що витрати торговельних підприємств за економічною сутністю є затратами живої і уречевленої праці на здійснення господарської діяльності, а за натурально-речовим складом є спожитою частиною ресурсів [9, с. 367].

Ю.С. Цал-Цалко дає визначення витрат з двох точок зору:

перша – це витрати підприємства в цілому, як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток);

друга – це витрати структурного підрозділу, як вартість використаних в технологічному процесі ресурсів, що складає собівартість продукції, створеної у даному структурному підрозділі [10, с. 11]

Проаналізувавши точки зору вчених-економістів слід зазначити, що вони є різними, але їх об'єднує те, що це спожиті ресурси, які були понесені в процесі діяльності.

Відносно витрат підприємств торгівлі, найбільш повним і коректним є визначення витрат, яке наводиться в Методичних рекомендаціях з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. за № 145 (зі змінами і доповненнями): «витрати - це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів» [11].

Оскільки об'єктом наукового пошуку є операційні витрати підприємств торгівлі, по-перше, адаптуємо надане визначення категорії «витрати» стосовно підприємств роздрібною торгівлі. Вважаємо, що витрати підприємств роздрібною торгівлі – достовірно оцінена в грошовому

виразі сума затрат ресурсів (матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових), які протягом звітного періоду використовуються підприємством для здійснення торговельно-виробничої діяльності, та співвідноситься з доходом підприємства для отримання якого була здійснена.

По-друге, з урахуванням трактування сутності понять «витрати» та «операційна діяльність», наведених у НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а також «витрати» у ПСБО 16 «Витрати», вважаємо, що під операційними витратами (або витратами операційної діяльності) торгового підприємства як обліково-аналітичним об'єктом слід розуміти вибуття активів, пов'язане з реалізацією товарів, яке відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності та забезпечує одержання конкурентних переваг у галузі функціонування в сучасних умовах господарювання.

Розуміння економічної сутності і ролі витрат у торговельному процесі має важливе значення для ефективного управління ними, і є основою науково-обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу узагальнити та уточнити трактування сутності категорії «витрати операційної діяльності торгового підприємства» із точки зору управлінського або бухгалтерського підходу, які відрізняються між собою економічним змістом, часом та метою формування витрат. Проте, на нашу думку, більш ефективним в практичній діяльності підприємства є бухгалтерський підхід, згідно з яким можна визначити витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу.

Адаптуючи надане визначення категорії «витрати» стосовно підприємств роздрібною торгівлі відзначимо, що витрати підприємств роздрібною торгівлі – достовірно оцінена в грошовому виразі сума затрат ресурсів (матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових), які протягом звітного періоду використовуються підприємством для здійснення торговельно-виробничої діяльності, та співвідноситься з доходом підприємства для отримання якого була здійснена. Розуміння економічної сутності і ролі витрат у торговельному процесі має важливе значення для ефективного управління ними, і є основою науково-обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Бібліографічний список: 1. Рикардо Д. Сочинения. – Т. 3 / Пер. англ. под ред. М.Н. Смит. – М.: Госполитиздат, 1955. 2. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. – Т. 1. – Кн.1: Процесс производства капитала; – М.: Политиздат, 1988. – 891 с. 3. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: «Ника-Центр», 1998. – 544 с. – (Серия «Библиотека финансового менеджера»; Вып. 2. 4. Сухарева, Л.А. Контроллинг – основа управления бизнесом [Текст] / Л. Сухарева, С.Н. Петренко – К.: Ника-центр, 2005. – 208 с. 5. Экономическая энциклопедия / Под ред. Абалкина Л.И., серия “Экономика”. – М. 1999. – 780 с. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року №87 [Електронний ресурс] –Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z_0391-99– 13.04.2013. 7. Голов С.Ф., Ефименко В.И. Финансовый и управленческий учет: – К.:ТОВ «Автоинтерсервис», 1996. – 544 с.: ил. 8. Ткаченко Н.М. Управління витратами підприємства К.: ТОВ «Интерсервис», 2012. – 745 с.: ил. 9. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів. (Під ред. проф. Н.М.Ушакової). – К, «Хрещатик», 1999. – 800 с. 10. Цал-Цалко, Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник [Текст] / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 374 с. 11. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. за № 145 (зі змінами і доповненнями)[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989>

Г.Г. Лысак, Е.В.Кот. Сущность расходов операционной деятельности как учетно-аналитического объекта. В статье проанализированы научно-методические подходы к раскрытию сущности категории «расходы», исходя из экономического и бухгалтерского подходов.

Уточнена сущность категории «операционные расходы торговых предприятий» с учетом теоретических подходов к их определению и особенностей управления ими. С точки зрения на условия постоянного обновления и внедрения стратегии лидерства в части минимизации расходов, сущность операционных расходов рассмотрена с учетом факторов, их определяющих.

Ключевые слова: расходы, экономический подход, бухгалтерский подход, операционная деятельность, торговое предприятие

G. Lysak, O. Kot. The essence of expenses of operating activity of the trading enterprise as accounting and analytical object. One of the basic reasons of inefficient activities of trade enterprises is the irrational management of their operating expenses caused by lack of modern analytical ensuring management of them that leads to acceptance of unreasoned decisions. The conducted research testifies to an interest in this problem, as from domestic and foreign scientists and practicing. Paying tribute to their fruitful work and the importance of the received results, in the article, it is noted that separate theoretical, methodical and practical provisions of expense analysis of operating activities of trade enterprise require an additional research. Namely: refining and systematization of approaches to an interpretation of the essence of expenses of operating activities as the subject of the analysis for the purpose of the increase in scientific character of procedures of the current and strategic control and management. In the article, they consider the category «expenses». According to this, expenses are the important and difficult economic category taking the powerful place in enterprise management and exerting a decisive impact on a financial result of the functioning of subjects of managing. The research of various definitions of the concept "expenses" allowed to divide them into two groups – an interpretation of expenses from the point of view of the economic theory (managerial approach) and from the point of view of financial accounting (an accounting campaign). The critical evaluation of economic approach allowed to find out that expense determination, proceeding from the economic nature as expenses on the simple reproduction of resources, but not from nature and sources of their compensation is its cornerstone. According to this approach, it is offered to include in the structure of operating expenses all expenses connected with operating activities including the expenses, which arose in connection with the violation of the trade-technology process. The essence of a category "operating expenses of trade enterprise", provided in an article it is formulated taking into account an economic campaign and proceeding from the fact that the accounting campaign is more concentrated on identification of economic consequences of implementation of expenses after the end of the trade process. Namely, it is offered to understand as operating expenses of trade enterprise the asset retirement connected with sales of goods, performed under the influence of structural and functional factors of operating activities and providing competitive advantages in the sphere of the functioning of the subject of managing in modern conditions.

Key words: expenses, economic approach, accounting approach, operating activities, trade enterprise.

Стаття надійшла до редакції 28.05.2016 р.