

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА ПІДХОДИ ДО ПОНЯТТЯ «ВИТРАТИ»

Горобець О. С. Економічний зміст та підходи до поняття «витрати». У статті подано характеристику основних етапів розвитку знань про витрати: від зародження до сучасності. Висвітлено економічний зміст поняття «витрат», розглянуто підходи до цього поняття. Порівняно тлумачення поняття «витрати» у зарубіжних джерелах і в українських нормативно-правових актах.

Горобець Е.С. Экономическое содержание и подходы к понятию «затраты». В статье рассмотрено характеристику основных этапов развития знаний о расходах: от зарождения до современности. Освещена экономическая суть понятия «издержек», рассмотрены подходы к этому понятию. Сравнение толкование понятия «расходы» в зарубежных странах и в украинских нормативно-правовых актах.

Gorobets O. Economic essence and approaches to the concept of "costs". The article description of the main stages in the development of knowledge about the costs from inception to the present. Highlighted the economic substance of the concept of "costs" The approaches to this concept. Over the interpretation of the term "costs" in foreign countries and in the Ukrainian legal acts.

Постановка проблеми. До основних проблем сучасного економічного розвитку полягає в низькій конкурентоспроможності української продукції, що, передусім, пов'язано з високими витратами на її виробництво. Таке становище пояснюється тим, що керівники та спеціалісти більшості підприємств не приділяють належної уваги управлінню витратами, хоча умови жорсткої конкурентної боротьби вимагають не лише планування й обліку, а й постійного аналізу та контролю витрат, пошуку шляхів їх мінімізації.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідженням проблем управління витратами та вдосконалення підходів до управління та оптимізації витрат приділяли значну увагу вітчизняні та зарубіжні вчені: С. Голов, К. Друрі, Р. Каплан, Л. Нападовська, Т. Скоун, В. Сопко, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, М. Чумаченко, П.Й. Атамас, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, О.В. Крушельницька, А.М. Турило. Теоретичні та практичні підходи управління витратами розглядали російські вчені-економісти: А.Н. Асаул, Г.Л. Багієв, Г.А. Краюхін, П. Лабзунов, В.М. Прудников, В.К. Складенко. Інтерес до цієї проблеми пояснюється тим, що управління витратами протягом довгого часу було безпосереднім об'єктом централізованого державного регулювання.

Основною метою статті є дослідження та узагальнення поглядів представників економічної теорії, вітчизняних і зарубіжних джерел щодо економічної сутності категорій «витрати» і «затрати», аналіз підходів до

визначення цих понять. А також порівняння тлумачення поняття «витрати» у зарубіжних країнах та в різних українських нормативно-правових актах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Еволюція знань про витрати має багатовікову історію. В різні історичні періоди, починаючи з давніх часів і закінчуючи сучасністю, вивченню витрат надавали важливого значення. Проведене нами дослідження дозволило виділити декілька етапів розвитку знань про витрати (рис. 1).

1 етап. Необхідність у відстеженні обліку і контролі витрат, спричинена господарськими потребами, виникла ще в Стародавньому світі.

Варто зауважити в Єгипті та Вавилоні здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. Окремо встановлювали норми накладних витрат, залежно від видів продукції. Збережені дані господарського обліку показують, що калькуляції в ті часи не було. Результати господарської діяльності визначалися шляхом порівняння всіх витрат зі всіма доходами[5].

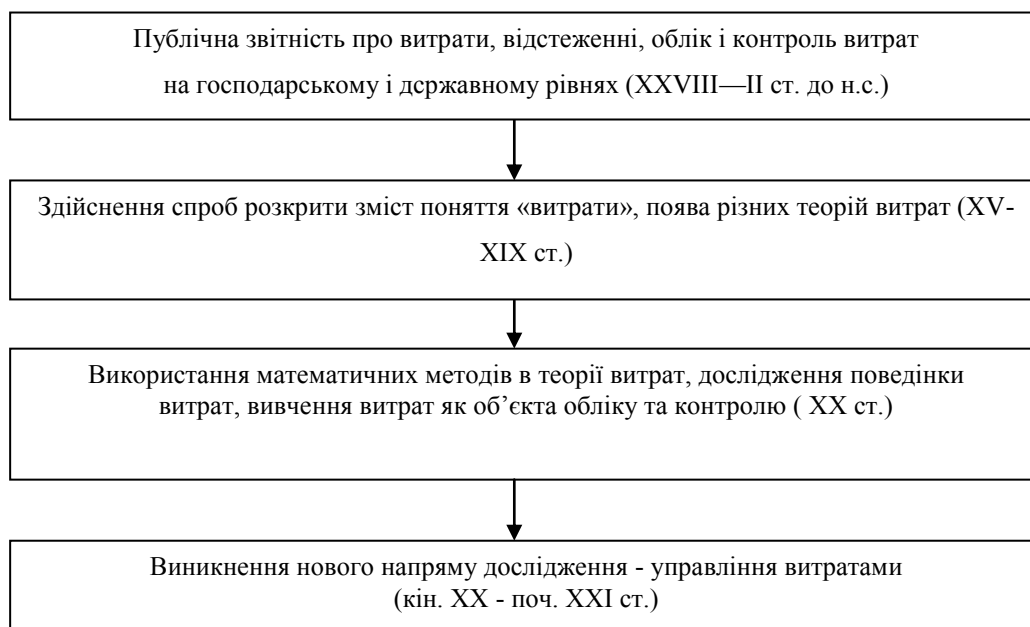


Рисунок 1 - Етапи розвитку знань про витрати

2 етап. Поштовхом до розвитку вчення про витрати стали праці класиків політекономії Сміт. А. і Рікардо Д. поклали початок трудовій теорії вартості, А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат. Під витратами виробництва він розумів заробітну плату за витрачену працю, прибуток та ренту [12].

Дещо не погоджувався з ним Д. Рікардо: «Під витратами я незмінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництва не відображається рента» [11, 113—114]. Також Д. Рікардо зазначав, що у вартість виробленої продукції входить не лише праця, затрачена на її виробництво, але й на засоби виробництва. Велика його заслуга полягає в розробці теорії порівняльних витрат [11].

Згодом «чиста теорія трудових витрат» була витіснена теорією витрат виробництва, згідно з якою кількість праці є тільки одним із чинників, які визначають вартість [11, 232].

Відповідно до марксистської концепції, витрати виробництва — це те, скільки коштує товар капіталісту, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійного і змінного капіталу) [7, 209].

Слід зазначити, що маржиналісти (Австрійська школа) не змогли у своїх теоріях подолати суперечності при поясненні цінності та цін із позицій винятково суб'єктивних оцінок корисності благ. Це не давало змоги порівняти корисність і витрати суспільно необхідної праці, тобто результати і витрати [20, 358].

3 етап. Даний період характеризується використанням математичних методів у теорії витрат. Так, на початку ХХ ст. неокласики сформували виробничу функцію, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат та результатів.

У 50-х рр. ХХ ст. неолібералісти доопрацьовали знамениту теорію порівняльних витрат, врахувавши мобільність та іммобільність чинників виробництва [20].

У ХХ ст. вводяться в науковий обіг різні види витрат, витрати вивчаються як об'єкт обліку і контролю.

У середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [2]. Вчені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби виробництва.

4 етап. У сучасній економічній літературі існують різні трактування поняття «витрати». Розбіжності виникають у зв'язку з різними підходами до цієї категорії. В одних літературних джерелах «витрати» розглядаються з позицій придбання засобів виробництва, в інших — із позицій використання в процесі виробництва [5].

Оскільки дати однозначне визначення категорії «витрати» важко, оскільки вона стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління [5]. Результатом вивчення витрат різними фахівцями сучасності є виникнення синтетичної галузі знань — управління витратами, яка ґрунтується на теорії економіки підприємств, управлінського обліку, менеджменту, аналізу, бюджетування і контролінгу.

У процесі дослідження природи витрат сучасні вчені виділяють економічний та бухгалтерський підходи. Між ними існує суттєва відмінність до визначення витрат. Економісти всі витрати поділяють на бухгалтерські та економічні.

Поняття «економічні витрати» включає в себе не тільки грошові затрати, а й альтернативні витрати, що виникають внаслідок наявності багатьох різних способів використання ресурсів. Отже, економічними витратами підприємства називають сукупність альтернативних витрат, як явних (зовнішніх), так і неявних (внутрішніх).

Бухгалтерські - це явні (зовнішні) витрати, що визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати тощо). Ці витрати відображаються на

рахунках бухгалтерського обліку підприємства, та є підтвердженням конкретних витрат.

Неявні (внутрішні) витрати визначаються вартістю послуг факторів виробництва, які використовуються у процесі виробництва. Це - ресурси, що є власністю даного підприємства (використання особистого транспорту для потреб фірми, будівель під офіс тощо), або грошові платежі, які б могли отримати власники підприємства при альтернативному використанні власних ресурсів. Так, для власника капіталу до неявних витрат включається прибуток, який міг би отримати, вклавши свій капітал не в дане, а в будь-яке інше виробництво [8, 45].

Таким чином, бухгалтерський підхід заснований на конкретних витратах, економічний — на витратах сприятливих можливостей.

Дослідивши погляди вчених стосовно категорії витрат, виникає думка, що сумарні економічні витрати більші, ніж бухгалтерські, а отже їх можна назвати витратами підприємства. Тому, на нашу думку, витрати підприємства повинні охоплювати всі витрати, які потенційно існують на підприємстві.

Поняття «витрати» є широким за своєю суттю, і серед вчених не існує одностайної думки щодо його визначення. Треба враховувати усі господарські процеси, які існують на підприємстві.

Грещак М.Г. та Коцюба О.С., Шим Д.К. та Сігел Д.Г. визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вираженні для досягнення певної мети [4, с. 16; 19 с. 15]. Враховуючи попередні висновки, визначення краще назвати - витрати, а не витрати підприємства. Хоча б тільки через те, що воно не досить повне і не включає всі господарські процеси.

На відміну від попередніх авторів М. Павлишенко більш вдало розкриває зміст досліджуваного поняття, у визначенні не враховано тільки процес нагромадження. Він тлумачить витрати як виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів [5].

Відомі економісти Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда зазначають, «що «витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу» [16]. У першій частині свого визначення автори вказують, що витрати зменшують прибуток підприємства, а в другій, що вони потрібні для отримання доходу. Це визначення заперечує формулу прибутку:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати} \quad (1)$$

Складається враження, що на фірмі вже був прибуток, і його якимось несприятливим рухом ресурсів зменшили для того, щоб отримати дохід. Усе це нагадує використання прибутку для розширення діяльності підприємства.

Сучасні американські вчені Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер під поняттям витрат розуміють використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити на товари чи послуги [17].

Палій В. та Вандер Віл Р. у спільній праці «Управлінський облік» під витратами розуміють увесь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту [14]. Автори забули у визначення включити трудові ресурси і розглядають тільки один господарський процес.

Як бачимо, майже всі науковці розглядають поняття «витрати» з позиції використання ресурсів.

Ягурова А. розрізняє поняття «витрати на виробництво» та «затрати». Під першим розуміється обґрунтоване умовами виробництва і спрямоване на створення корисних цінностей чи надання послуг споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Затрати крім витрат на виробництво включають усі витрати, тобто ще й витрати, збитки, а також витрати з соціального забезпечення робітників [21, с. 53].

На думку О.Ф. Буфетової: «Поняття «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів підприємства або збільшення зобов'язань, у тому числі й на придбання активів. Поняття «витрати» застосовується лише в разі використання тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання за звітний період порівнюються з одержаними доходами відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат» [3].

Череп А.В. наголошує, що під витратами варто розуміти «явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під затратами зменшення засобів підприємства або збільшення боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності» [18, с. 128].

Так, В.В. Сопко «використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці» відносить до затрат. До витрат належать адміністративні витрати і витрати на збут, тобто витрати, пов'язані з часом як витрати періоду. Характерним для цих витрат є те, що вони не запасомісткі, і не слід очікувати від них будь-якої вигоди за межами даного періоду [13].

Нападовська Л. вважає, що для управління виробничою собівартістю, витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «затрати» [9].

В економічній літературі поряд із поняттям «витрати» використовуються і такі, як «затрати», «видатки» та «платежі».

Ягурова А., Буфетова О.Ф., Череп А.В., у своїх визначеннях висловлюють думку, що затрати підприємства більші, ніж витрати. Протилежної думки дотримуються В.В. Сопко та Л. Нападовська. Вони у своїх працях доводять, що витрати все ж таки більші, ніж затрати.

Такі поняття, як «видатки» та «платежі», недоречно розглядати як витрати. У бухгалтерському обліку видатки та платежі не відображаються на рахунках витрат, тому і не можуть бути витратами. О.О. Орлов чітко розмежовує «видатки» та «платежі». Науковець наголошує, що «коли

підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства» [10, с. 104], а якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських та інших рахунків підприємства, це називається платежами» [10, с. 104]. Е. Шмаленбах сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси. [15, с. 328].

Для більш чіткого розуміння суті цих понять слід звернутися до західної практики ведення обліку.

Так, в англomовних країнах всі витрати на товари та послуги, що необхідні для всього процесу функціонування організації, називають словом *cost*. Воно має широке застосування та означає «собівартість», «витрати», «затрати». Поряд із поняттям *cost* вживають такі поняття, як *Expenses* (витрати) та *Expenditures* (затрати). Поняття *Expenses* визначає витрати, які становлять вартість використаних за період ресурсів, що на дату складання балансу виявилися цілком витраченими на створення реалізованої продукції, а поняття *Expenditures* - це видатки («затрати»), які становлять суму грошової оплати придбаних ресурсів. З часом вони будуть вирахувані з доходів і стануть *Expenses*.

У російській мові використовують окремі поняття «издержки» (вхідні втрати), «затрати» (витрати виробництва), «расходы» (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу.

З 1 січня 2000 року набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні і почали впроваджуватися національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Шостий рік суб'єкти господарювання ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність за національними стандартами.

На відміну від міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які мають рекомендаційний характер, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності (далі — П(С)БО) є нормативними актами, які обов'язково треба виконувати. Всі підприємства, організації, установи, незалежно від форми власності (крім банків та бюджетних установ), мають вести бухгалтерський облік, виконуючи їх вимоги.

Згідно з п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності та п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати, відповідно до яких витрати — це 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 власниками).

Сучасну нормативну базу, якою регламентується облік витрат, доцільно розглядати за трьома окремими групами, які офіційно застосовуються в Україні і відповідають обліковим системам.

1. Фінансовий облік.
2. Управлінський облік.

Згідно з П(С)БО 16 витрати поділяються на такі:

- витрати, що включаються до собівартості реалізованої продукції,

робіт, послуг або реалізованих товарів, адміністративні витрати;

- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- податки на прибуток;
- надзвичайні витрати.

3. Податковий облік.

Слід зазначити, що в нормативно-правових актах України використовується тільки поняття «витрати» [1].

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

- усвідомлення важливості витрат було притаманне ще первісному суспільству, про що свідчать історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат;
- знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості;
- основи сучасного бачення витрат були закладені в ХІХ столітті;
- поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва;
- витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

Економічна сутність витрат була, є і залишиться однією із найбільш дискусійних тем. Така багатозначність поняття «витрати» вимагає нових підходів до визначення цієї категорії та значних термінологічних уточнень. Але поки поняття «затрати» не буде законодавчо закріпленим, тобто замість слова «витрати» у чинних нормативно-правових актах буде використовуватися поняття «затрати» у певному контексті, широко застосовувати поняття «затрати» у науковому обігу та вводити його для характеристики витрат виробництва є передчасним.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №290 // zakon 1. rada.gov. ua
2. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник: в 2 ч.- Житомир: Рута, 2001.
3. Буфетова О. Ф. Економічний зміст витрат обігу підприємств торгівлі / О. Ф. Буфетова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.- 2007.-№2.-С.291-293.
4. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: Навч.-метод. Посібник для сам ост. вивч. Дисц.- К.:КНЕУ, 2002.-131 с.
5. Економічна енциклопедія. У 3-х т.- Т. І. / Редкол.: С. В. Мочерний. - К.:Академія, 2000.
6. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / За ред. Р. Дякіна.- К., 2002.

7. Корнійчук Л. Я. Історія економічних учень: Підручник.- К.: КНЕУ, 2001.
8. Маконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. В.2 т. Т.2: Пер. с англ.-11-е изд.-М.:Республика, 1992.-400 с.
9. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підруч. Для студ. вищ. навч. закл.-К.:Книга, 2004.- 544 с.
10. Орлов О.А. Планування діяльності промислового підприємства; Підручник. - К.: Скарби, 2002. - 336 с.
11. Рикардо Д. Сочинения.- Т.3 / Пер. англ. под. ред.-М.:Биком; лаборатория Базових Знаний, 1997.
12. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй.-К.: Port-Royal, 2001.
13. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
14. Управленческий учет / Под. ред В. Паля и Р. Вандер Вила.- М.: Инфа-М. 1997.- 480 с.
15. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Пер. з нім.; За ред М.Г. Грещака. - К.: Таксон, 2000.
16. Хандриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Гл. ред Я. В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 2000.
17. Хоригерн Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет управленческий аспект: Пер. с англ. / Под. ред Я.В. Соколова - М.; Финансы и статистика, 1995. - 416 с.
18. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Монографія. - Х.: ВД «Інжек» 2006. - 368 с.
19. Шим Джейк К., Сигел Джоел Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат. - М. - Инф -изд. дом «Филины», 1996.
20. Юхименко П. І. Леоненко П. М. Історія економічних учень: Навч. посібник.-К.: Знання-Прес, 2000.
21. Ягурова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991.

Ключові слова: витрати виробництва, витрати періоду, оцінка результатів діяльності, показники, система управління витратами, собівартість реалізованої продукції, собівартість продажів.

Ключевые слова: затраты производства, затраты периода, оценка результатов в деятельности, показатели, систем управления затратами, себестоимость реализованной продукции, себестоимость продаж.

Key words: product cost, period cost, performance measurement, measures, costing system, cost of goods sold, cost of sales,

Надійшла до редакції 22.04.2013 р.