

10. Скоропад І. С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування [Електронний ресурс] / І. С. Скоропад, Н. І. Пахолок. – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltnu/21_3/263_SKO.pdf>.

11. Яремко С. А. Застосування інформаційних систем і технологій в контрольно-ревізійному процесі як запорука його удосконалення та ефективного функціонування [Електронний ресурс] / С. А. Яремко, Ю. М. Данильчук, Ю. О. Мухомора. – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Kitonv/2011_4/s52.pdf>.

12. Ярошевич Н. Б. Проблеми вдосконалення системи зовнішнього державного фінансового контролю в Україні / Н. Б. Ярошевич, І. І. Підтикана // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.9. – С. 145–150.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Н.М. Гаркуша, Н.О. Бондаренко, 2012

УДК 330.138.11

Н.М. Гаркуша, ст. викл.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Досліджено етапи еволюції знань про витрати впродовж їх історичного розвитку, узагальнено та подано різні трактування категорії «витрати», визначено їх сутність і зміст.

Исследованы этапы эволюции знаний о расходах в течение их исторического развития, обобщены и представлены разные трактования категории «расходы», раскрыта их сущность и содержание.

The article explored the stages of evolution of knowledge on the costs for their historical development are summarized and graphically presented different interpretation of the category “expenses”, the disclosure of their nature and content.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Витрати є головним ціноутворюючим чинником і одним з основних чинників формування прибутку, а отже, потребують пильної уваги керівництва підприємства і дієвої системи управління ними. Для побудови останньої необхідним є розуміння економічної природи та сутності витрат підприємств торгівлі, яке не можливе без вивчення наукових поглядів попередників.

Вітчизняні та зарубіжні економісти подають різні тлумачення категорії «витрати». Найчастіше дискутуються поняття витрат, які створюють вартість (вартісні витрати) і витрат у формі виплат.

Відсутність однозначності у визначенні поняття «витрати» певною мірою виправдана, адже в його основі можуть лежати різні вартісні оцінки, хоч і єдині за суттю, але різні за метою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми визначення сутності витрат ґрунтовно досліджено у працях відомих вітчизняних учених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, Н.О. Власової, С.Ф. Голова, Л.М. Кіндрацької, В.М. Костюченка, Є.В. Мниха, Л.Г. Голубкової, М.Г. Чумаченка, а також у працях зарубіжних науковців: Р. Адамса, М.І. Баканова, Л.А. Бернстайна, М.Ф. Ван Бреда, В.В. Ковальова, Н.С. Пласкова, Ж. Ришара, Е.С. Хендріксена.

Проте, незважаючи на значний науковий добуток зарубіжних і вітчизняних учених із даної теми, визначення сутності витрат потребує подальшого вивчення і більш глибокого дослідження.

Мета та завдання статті. Метою статті є здійснення наукового аналізу напрямів дослідження сутності витрат в економічній науці.

Відповідно до визначеної мети було поставлено завдання узагальнити теоретичні положення й уточнити економічну сутність поняття «витрати» як основного показника діяльності підприємства для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати – досить значуща економічна категорія, питання сутності якої досліджувалось ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя та зародження економічної думки. На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалось постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними.

Узагальнення дослідження еволюції розвитку знань щодо сутності і змісту категорії «витрати» подано на рисунку 1, на якому показано п'ять етапів розвитку знань про витрати.

Перший етап пов'язується з потребами господарюючих суб'єктів Стародавнього світу щодо визначення та реєстрації витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств [1; 2].

Другий етап пов'язано із зародженням у Греції основ складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. При цьому хронологія запису операцій привела до появи нового методу – рахунку [3]. Разом із тим, як зазначають О.В. Олійник та

В.О. Іваненко, не було рахунків витрат, не склалися оборотні відомості, дані балансу не узагальнювалися [4].

Отже, слід зазначити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати були певні досягнення, але чіткого визначення категорії витрат не існувало.

Проривом у формуванні науково-теоретичних підходів до визначення економічної сутності та змісту витрат слід вважати виникнення у світовій економічній науці двох основних теорій, у центрі уваги яких перебуває показник витрат, а саме: трудової теорії вартості та теорії граничної корисності. З ними і пов'язується третій етап (XIV – кінець XIX ст.) здійснення спроб розкрити суть поняття “витрати” в різних теоріях (рис. 2).

Отже, на третьому етапі (XIV – кінець XIX ст.) науковці визначають витрати як витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва.

Погляди засновників неокласичної теорії набули подальшого розвитку на початку XX ст. у наукових працях М. Туган-Барановського, який увів у науковий обіг нові за змістом поняття – «вартість» і «трудова вартість». Вартість, на відміну від поняття «цінність», – це господарська витрата, яка здійснюється «заради здобування предмета» і включає витрачання засобів виробництва та праці, трудова вартість є частиною цієї витрати, а саме – витратами праці [5].

Наступний етап в еволюції наукових знань щодо витрат виокремлюється в межах XX століття і пов'язується з використанням економіко-математичних методів у теорії витрат та іменами таких науковців, як Е. Шмаленбах, Г. Фандель, Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк, А. Хіггінс, Є.Є. Слуцький [3]. Вважаємо, що цей етап починається з кінця XIX століття, продовжується у XX й визначається не лише використанням економіко-математичних методів, але й подальшим уточненням економічної сутності витрат, зокрема в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, визначенням витрат як окремого об'єкта управління, обліку й аналізу.

Початком розвитку теорії витрат як самостійного об'єкта управління Г. Фандель вважає їх розподіл Е. Шмаленбахом (1925 р.) на постійні та змінні, а також систематизацію ним чинників, які визначають рівень витрат і впливають на нього [6]. Шмаленбах Е. сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси.

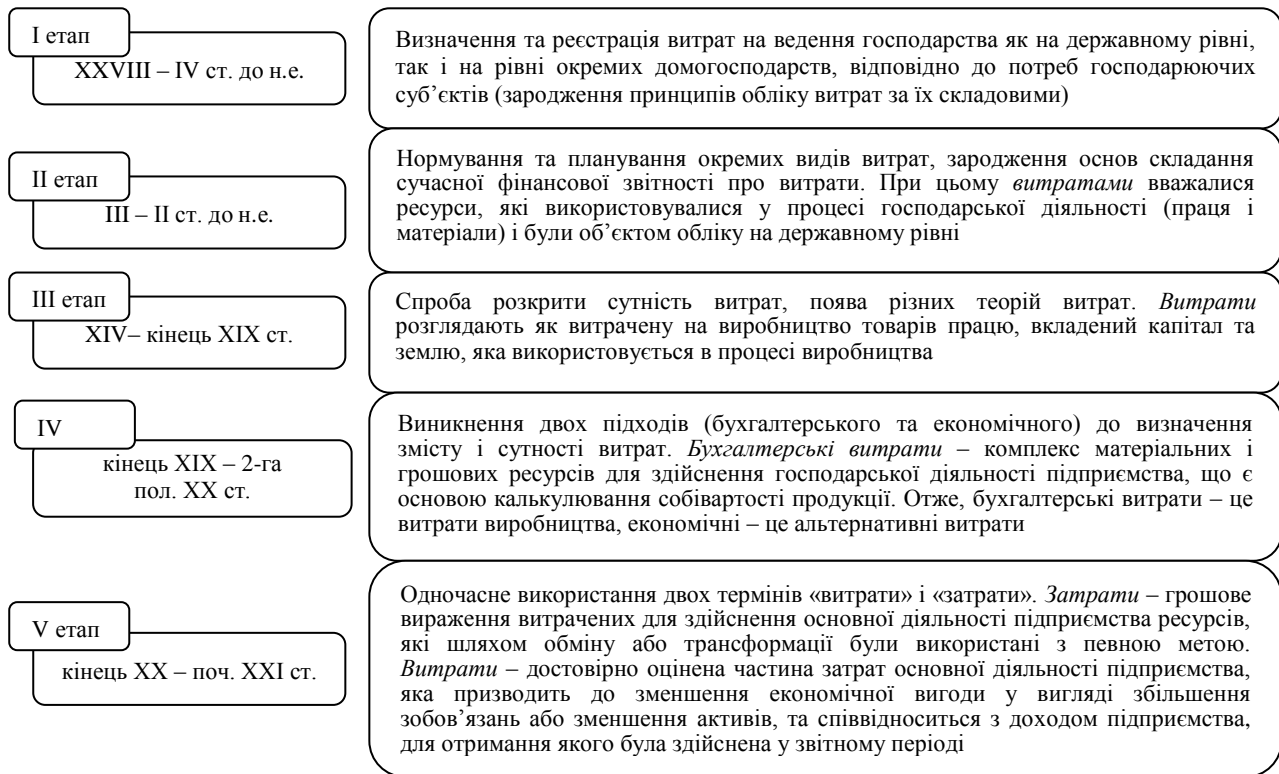


Рисунок 1 – Еволюція розвитку знань щодо сутності та змісту категорії «витрати»

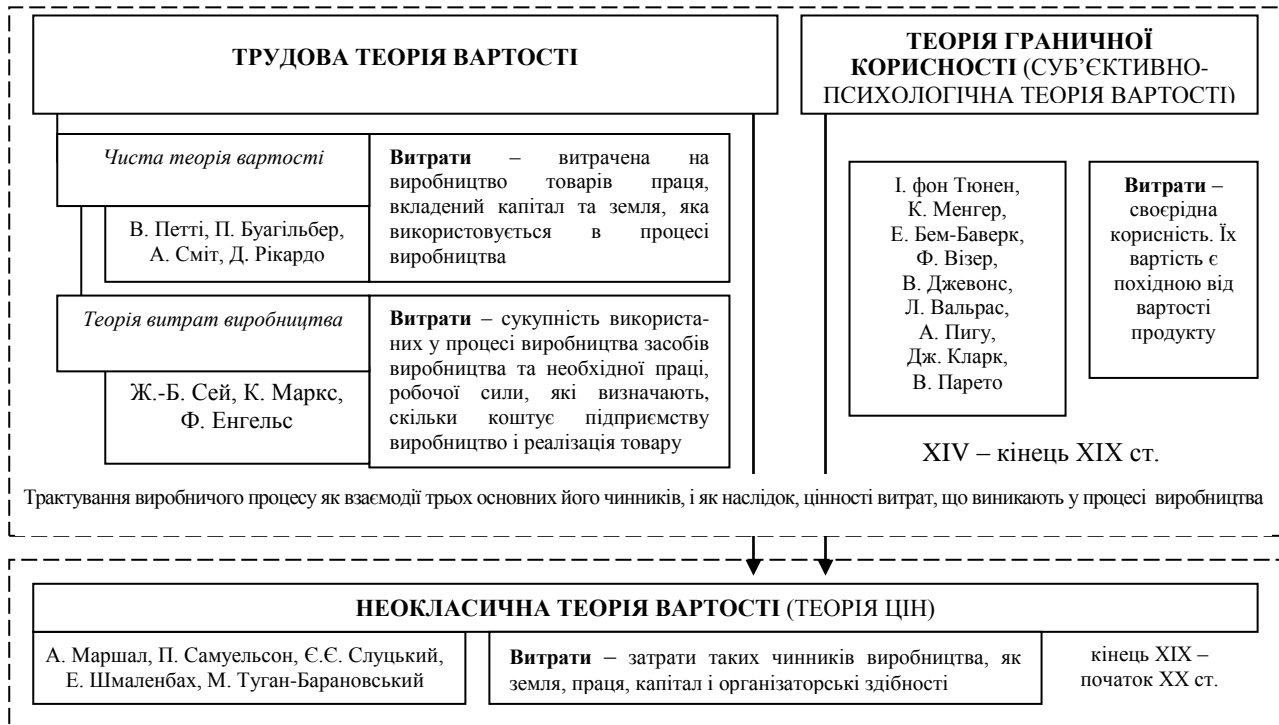


Рисунок 2 – Витрати в різних економічних теоріях

Грунтуючись на розробках Е. Шмаленбаха, Г. Фандель вирізняв чотири напрями дослідження: розподіл затрат за ознакою їх залежності від зайнятості, визначення категорій затрат, розрахунок собівартості, поділ загальних витрат на постійну та змінну частини [6].

Надалі ці напрями розвивалися іншими вченими, впливали і досі впливають на розуміння витрат як об'єкта і процесу управління. Визначення видів витрат поклало початок формуванню класифікації витрат.

Паралельно з розвитком теоретичних аспектів управління витратами розвивався їх облік. Розроблена й упроваджена система стандарт-кост (1911 р.), сформульовані принципи директ-костингу (1933 р.), запропоновано вести облік витрат за центрами відповідальності. У середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [5].

Загалом учені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби управління. Цікавою на даному етапі є точка зору вчених-економістів, які визначили такі поняття, як економічні та бухгалтерські витрати.

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

Вважаємо, що найзначущим у розумінні сутності економічних витрат є їх розподіл на зовнішні (явні) та внутрішні (неявні). Цей розподіл визначається різними власниками на ресурси. Зовнішні витрати, по суті, являють собою плату постачальникам ресурсів (праці, сировини, енергії тощо), які не є власністю даного підприємства. Внутрішні витрати – це грошові платежі, які можуть б бути отримані за самостійно використаний ресурс, що перебуває у власності підприємства, фірми, при найкращому з можливих способів його застосування.

Слід зазначити, що економічні витрати можна розглядати з позицій окремого товаровиробника (підприємства) – приватні витрати – або суспільства в цілому – суспільні витрати.

Бухгалтерські витрати підприємств не ідентичні його економічним витратам. Характерними особливостями бухгалтерських витрат є такі: зв'язок тільки з оплатою чинників виробництва, які надходять на підприємство ззовні; не завжди безпосередній зв'язок із виробничим процесом як предметно, так і в часі; формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів із 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 невиробничого характеру, або ті, що не віднесені до даного періоду й даного підприємства). Бухгалтерські витрати підприємств формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, бухгалтерські – це витрати виробництва, економічні – це альтернативні витрати. Витрати на виробництво можуть збігатися з альтернативними, але можуть і не збігатися. Останнє зумовлено можливими відхиленнями цін на ринках ресурсів від рівноважних.

Таким чином, для даного етапу еволюції сутності витрат (кінець XIX – 2-га половина XX ст.) характерним є існування двох підходів – бухгалтерського та економічного. Вони не суперечать один одному. Так, економічний підхід є корисним для розуміння сутності витрат та обґрунтування управлінських рішень у довгостроковій перспективі. Більш реалістичним, на нашу думку, є бухгалтерський підхід до оцінки витрат, згідно з яким під витратами підприємства слід розуміти комплекс матеріальних і грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості продукції. Бухгалтерський підхід до визначення витрат є важливим інструментом їх оперативного управління.

Ефективне управління витратами підприємства набуває особливої актуальності в умовах ринкової економіки. Саме з її розвитком в Україні й слід пов'язувати наступний етап розвитку знань про витрати (кінець XX – початок XXI ст.), який стосується подальшого вдосконалення управління ними.

Дослідження нормативно-правового забезпечення та сучасних літературних джерел у сфері теорії та практики управління витратами дозволило виявити основні тенденції у формуванні сучасного понятійного апарату та проблемне питання, що полягає в одночасному використанні двох термінів «витрати» і «затрати».

Сьогодні вирізняються три основні напрями щодо трактування науковцями понять «затрати» і «витрати», а саме: використання лише терміну «витрати»; ототожнення цих понять; розмежування цих понять із виокремленням певних властивостей.

Так, на законодавчому рівні й у нормативних актах поняття «затрати» не закріплено. Певне коло економістів також застосовують лише термін «витрати».

Більшість вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема П.Й. Атамас, І.А. Бланк, А. Велш Глен, С.Ф. Голов, М.Г. Грещак,

В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба, Т.Д. Костенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв, В. Палій, Віл Р. Ваузер, Ч. Хорнгрен, Джей К. Шим, Г. Шмален, трактують витрати як грошове вираження ресурсів, застосовано-спожитих для виробництва продукції (товарів, робіт, послуг) та для досягнення певної мети.

Відносно витрат підприємств торгівлі, на нашу думку, 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».

Про синонімічність (рівнозначність) категорій «витрати» і «затрати» стверджує інша група економістів. Так, М. Булатов, О.І. Заруднев, І.М. Поклад, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук, Н.О. Черткова визначають затрати як суму витрат на формування та використання у процесі виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) економічних ресурсів. Визначення затрат, яке подібне до визначення витрат за П(С)БО № 16 «Витрати», наводить Ю.С. Цал-Цалко [7].

Ми дотримуємося думки тих авторів, які розмежовують поняття «затрати» та «витрати» відносно використовуваних ресурсів та їх грошового вираження протягом певного періоду.

Найбільш повно та вичерпно поняття «затрати» та «витрати» визначають Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов та Г.В. Макухін. На їх думку, «затрати – це вартісний вираз обміну та трансформації ресурсів підприємства, а також їх невідшкодований вихід за межі підприємства» [8]. Витрати, у свою чергу, розглядаються «...як неминулі затрати підприємства, які сформувалися раніше й перетворилися на минулі в цьому звітному періоді» [8]. Автори стверджують про подібність цих категорій та акцентують увагу на тому, що за змістом поняття «затрати» ширше за «витрати». Практично всі витрати, крім тих, що списуються у звітному періоді, на їх думку, у бухгалтерському обліку є затратами.

Вважаємо, що розмежування цих категорій відіграє важливу роль не тільки в теоретичному плані, але й для практичного їх використання в управлінні підприємством.

Беручи до уваги, що в сучасних умовах економічний підхід до сутності витрат є найдоцільнішим із позиції об'єктивності та достовірності інформації для ефективного управління витратами, вважаємо за потрібне надати власне визначення категоріям «витрати» і «затрати». Під затратами, на нашу думку, слід розуміти грошове вираження ресурсів, витрачених для здійснення основної діяльності підприємства, які шляхом обміну або трансформації були використані з певною метою. Витрати ж – це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді.

Висновки. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити й наочно показати еволюцію розвитку знань щодо сутності й змісту категорії «витрати».

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

Список літератури

1. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. – К. : Міжнародна економічна фундація, 2002. – 706 с.
2. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
3. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 152–154.
4. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 620 с.
5. Юхименко П. І. Історія економічних учень : навч. посібник / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. – К. : Знання-Прес, 2000.

6. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.
7. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібник / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 656 с.
8. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко [та ін.]. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Н.М. Гаркуша, 2012