

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА: ПОНЯТТЯ ТА ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ

Визначено основні поняття та обліково-економічну сутність витрати виробництва.

Розглянуто спільні та відмінні риси понять "витрати" і "затрати"

Ключові слова: витрати виробництва, доходи, атрати

Постановка проблеми. Основною метою функціонування будь-якого підприємства є отримання максимально можливого прибутку. Загальновідомим є той факт, що розмір прибутку залежить від доходів та витрат, а також від їх співвідношення. Отже, одним із найважливіших показників у діяльності підприємства є витрати, які підприємство намагається оптимізувати без нанесення суттєвої шкоди якості продукції.

Проте, поряд з поняттям витрат широко використовуються й інше поняття – "затрати". Досить часто ці два поняття використовуються як тотожні та взаємозамінні. Саме тому слід дослідити сутність цих двох понять, а також їх спільні та відмінні риси. Крім того, доцільним є визначення випадків застосування цих двох понять та виявлення їх впливу на облікове відображення даного об'єкта.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.

Дослідженням сутності витрат займалися такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, В.П. Загородній, Р.В. Задаровська, П.В. Іванюта, Г.М. Колісник, З.М. Левченко, М.В. Респлер, Л.В. Філіп та інші.

Викладення основного матеріалу. У процесі дослідження будь-якого об'єкта в першу чергу слід розглянути – сутність поняття, його економічну основу.

Саме це дає можливість повністю зрозуміти природу досліджуваного об'єкта та визначити основні напрямки його подальшого аналізу.

Поняття "витрати" і "затрати": спільне та відмінне. Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів і можливості їх альтернативного використання. Застосування ресурсів в одному виробничому процесі унеможливує їх використання за іншим призначенням. Тому, вибір конкретних ресурсів для виробництва якогось товару означає неможливість виробництва альтернативного товару. Економічні витрати будь-якого ресурсу, що застосовується у виробничому процесі, дорівнюють його цінності у найкращому з усіх можливих варіантів використання [8, с. 253].

З економічної точки зору можна виділити чотири підходи до визначення витрат:

- 1) маржиналістська (неокласична) і трудова концепції витрат (рис. 1);
- 2) економічний і бухгалтерський підхід до визначення витрат;
- 3) класичний (технологічний) та інституційний підходи до визначення природи фірми і витрат;
- 4) податковий підхід [17, с. 206].

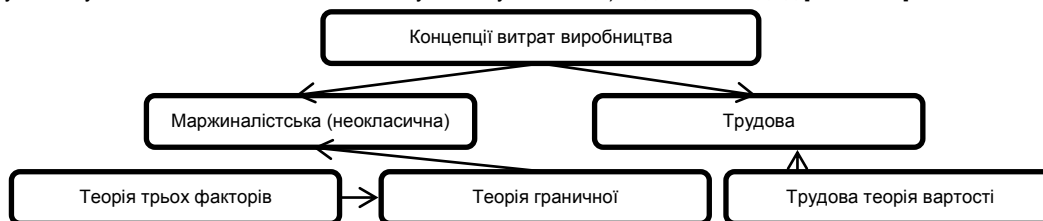


Рис. 1. Основні концепції витрат виробництва [17, с. 206]

Трудова концепція витрат базується на трудовій теорії вартості. Основоположниками трудової концепції витрат К. Маркс є У. Петті, Д. Рікардо А. Сміт, [17, с. 206].

В трудовій концепції витрат виділяють дві групи витрат:

- витрати живої (необхідної і додаткової) і минулої, уречевленої праці (предмети і засоби праці, які набулі підприємством і використовуються в процесі виробництва);
- витрати капіталу – витрати грошових коштів для придбання засобів виробництва і робочої сили [17, с. 206].

Прихильники теорії трудової вартості вважають, що природні ресурси є дарами природи і їх використання в процесі господарювання не включається у вартість продукції, однак на нашу думку, на практиці це правило не завжди спрацьовує, природні ресурси присвоюються і приносять дохід їх власникам навіть тоді, коли жодні витрати праці зі сторони власника не здійснюються. Мають значення і умови виробництва та якості природних ресурсів, які використовуються тим чи іншим суб'єктом підприємницької діяльності. Крім того, більшість природних ресурсів є обмеженими, тому вони не можуть використовуватися свавільно.

Слід зауважити, що в умовах ринкової економіки у формуванні ціни і, відповідно, доходів підприємств не менш важливу роль відіграють такі фактори, як попит, пропозиція, конкуренція тощо (на всіх етапах суспільного відтворення). Навіть сучасні прихильники теорії трудової вартості визнають вплив даних факторів на ціноутворення. Тому не можна погодитися з таким твердженням трудової теорії вартості, що багатство створюється виключно працею.

Найбільш популярною в сучасній економічній науці є маржиналістська концепція витрат, яка в свою чергу базується з одного боку на теорії граничної продуктивності, а з іншого – на теорії трьох факторів виробництва.

Основними представниками теорії трьох факторів виробництва є Ф. Бастіа, Ж.Б. Сей, Н.У. Сеніор. Вони стверджували, що вартість товарів формується в результаті взаємодії землі (природних ресурсів), праці (робочої сили) і капіталу (засобів виробництва). Відповідно, вартість товарів складається із суми доходів власників цих трьох факторів. Розміри даних доходів визначаються співвідношенням попиту і пропозиції на відповідні фактори виробництва.

Теорія граничної продуктивності виникла на основі теорії трьох факторів виробництва в другій половині XIX ст. Основоположниками теорії граничної продуктивності є Дж. Б. Кларк і А. Маршалл. Основні відмінності теорії граничної продуктивності від теорії трьох факторів виробництва полягають в наступному:

- 1) теорія граничної продуктивності в своїй термінології включає до складу економічних ресурсів, крім землі, праці й капіталу підприємницький талант;
- 2) теорія граничної продуктивності оперує такими категоріями, як граничні (додаткові) витрати, граничний продукт, граничний дохід [17, с. 207].

Прихильники трудової теорії вартості виводять ряд зауважень до положень теорії граничної продуктивності, зокрема, вважають недоліком віднесення нормального прибутку до складу витрат підприємства і не вважають його результатом підприємницьких здібностей. [4, с. 196] Калькулювання витрат і ціноутворення з точки зору співвідношення попиту і пропозиції також підлягає критиці, оскільки ціни повинні мати об'єктивну базу. Дані зауваження є цілком обґрунтованими, однак, на нашу думку, такі припущення теорії граничної продуктивності є науковою абстракцією і демонстрацією реальних законів ринкової економіки. Виділені маржиналістською

концепцією витрат класифікаційні ознаки надають можливість здійснювати розрахунки і на їх основі приймати управлінські рішення щодо витрат. Можна допустити, що управлінський облік базується на маржиналістській концепції витрат.

Економічний підхід передбачає вибір найкращого способу використання наявних економічних ресурсів у перспективі. Неврахування внутрішніх витрат у складі загальних витрат підприємства спричинило б викривлення звітності. Саме з цих причин маржиналісти відносять

нормальний прибуток до складу витрат. Бухгалтерський підхід зорієнтований на ретроспективну фіксацію фактично здійснених витрат. Більше того, бухгалтерський фінансовий облік і звітність є суворо регламентованими.

За результатами аналізу визначення поняття "витрати" (рис. 2) в різних літературних джерелах визначено, що єдиного підходу щодо трактування даного поняття не існує, підходи досить відрізняються або в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті.

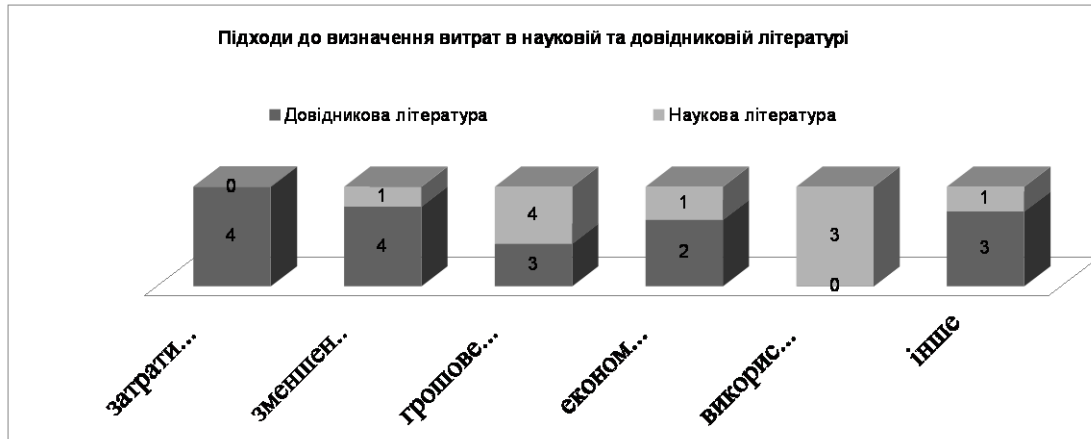


Рис. 2. Підходи до визначення витрат у науковій та довідниковій літературі

Серед наведених визначень витрат найчастіше зустрічається наступне: витрати – це грошове вираження ресурсів, використаних з певною метою. Перевага даного формулювання полягає в тому, що воно звертає увагу саме на грошове вираження використаних ресурсів, так як для цілей обліку та управління використовують, в основному, грошові показники.

Проте, дане визначення ґрунтується на використанні такої категорії як ресурси, яка за своєю природою є досить широкою. Не всі ресурси, які використовуються підприємством розглядаються ним як витрати, так як, поперше, вони не завжди можуть бути достовірно оцінені, по-друге, вони можуть носити досить абстрактний характер (наприклад, такий ресурс як час або інформація).

Наступне за частотою використання визначення є наступне: витрати – це затрати підприємства, що призводять до збільшення зобов'язань або зменшення капіталу. Складність застосування та розуміння цього визначення полягає в отождненні понять "витрати" та "затрати".

Ще одне визначення витрат визначає їх як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу підприємства. Якщо розглянути визначення витрат в нормативних джерелах, то можна побачити, що саме це визначення використовується найчастіше. Тому можна зробити висновок, що саме воно є найбільш доцільним та економічно обґрунтованим. Така доцільність, полягає в тому, що саме активи та зобов'язання складають облікову основу існування підприємства, тобто, вони є ключовими в поясненні того чи іншого об'єкта обліку.

Бухгалтерський підхід до визначення витрат тісно пов'язаний з поняттям собівартості. Собівартість є грошовим вираженням загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Показник повної собівартості доцільно використовувати при визначенні ціни, показник виробничої (усіченої) собівартості широко використовується в господарській практиці, оскільки його розрахунок передбачений чинними в Україні П(С)БО та дозволяє приймати окремі управлінські рішення. Податковий підхід до визначення витрат пов'язаний з наявними відмінностями в податковому законодавстві і чинних П(С)БО. З набранням чинності Податкового кодексу запроваджено методологію розрахунку прибутку, визначену стандартами бухгалтерського обліку, а податкові різниці цілком незначні.

Визначення витрат залежить також від підходу до визначення природи фірми. Відповідно до класичного (технологічного) підходу, економічні витрати визнаються трансформаційними витратами, оскільки вони пов'язані з перетворенням ресурсів на продукт. Інституційна ж теорія виділяє крім трансформаційних витрат транзакційні витрати, пов'язані зі здійсненням зовнішніх і внутрішніх транзакцій (угод) [12, с. 142].

Проаналізувавши підходи до визначення поняття "витрати" встановлено, що більшість авторів вважає, що під поняттям "витрати" слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання. Деякі автори (проф. Ф.Ф. Бутинець, В.П. Загородній) зазначають, що дані використані ресурси обліковуються та плануються як собівартість продукції. Ряд авторів (Ф.Ф. Бутинець, В.П. Загородній, П.В. Іванюта, З.М. Левченко, М.В. Реслер) також додають, що використання ресурсів здійснюється в грошовому вираженні. Під вибуттям активів або зменшенням зобов'язань трактують поняття "витрати" О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська. Такі автори як П.В. Іванюта, З.М. Левченко, М.В. Реслер, І.І. Сахарцева додають, що використання ресурсів здійснюється з метою отримання прибутку [13, с. 311].

У своїх працях Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, С.І. Якименко, Л.М. Янчева [1] при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання і відрізняють поняття витрат у бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні.

В економічній літературі перевага надається визначенню витрат "як всіх понесених витрат, за вирахуванням з доходів відповідного періоду" [7, с. 46].

На думку Р.В. Задоровської при використанні терміну "витрати" необхідно звертати увагу на те, що характеризується: економічне поняття чи елемент бухгалтерського обліку, оскільки зміст, вкладений в поняття "витрати" при використанні його в економічному значенні буде відрізнятися від змісту в значенні терміну бухгалтерського обліку. Бухгалтерська оцінка ресурсів у значенні терміну "витрати" є частиною його економічного значення. Однак не завжди економічна вартість ресурсів правильно відображається в бухгалтерському обліку,

рівність витрат в ресурсному й економічному значенні спостерігається при коротких проміжках часу, наприклад, при обліку матеріальних, трудових витрат на випуск продукції з коротким терміном реалізації. Ресурсна оцінка довгострокових витрат (основних фондів), як правило, нетотожна їх справедливій вартості. Ця невідповідність призвела до заниження вартості основних фондів підприємств і виникнення різниці між ринковою (більш справедливою з вартісної точки зору) і обліковою ціною [7, с. 47].

При дослідженні поняття “затрати” встановлено, що однозначної позиції також не існує. Зокрема, ряд авторів (Аткінсон А. Ентони, Банкер Д. Раджив, Каплан Роберт С., Янг Марк С., проф. І. Басманов, проф. Н.Д. Врублевский,

проф. Н.П. Кондраков, А. Міцкевич, проф. Л.В. Нападовська) під поняттям “затрати” розуміють використання ресурсів; доповнюючи, що використання здійснюється в грошовій формі, а також деякі додають цільовий характер використання (проф. Кондраков Н.П., Міцкевич А.) та мету – отримання прибутку (Аткінсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С., проф. М.А. Вахрушина) [13, с. 311].

Умовно ресурси можна поділити на фінансові і виробничі. У відповідності з відношенням ресурсів до процесу виробництва, затратами можна вважати вартісну оцінку виробничих ресурсів організації, що використовуються. Так, згідно з цим визначенням можна виділити три ознаки затрат (рис. 3).



Рис. 3. Ознаки затрат

Так, С.А. Николаєва стверджує, що, по-перше, затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто затрати, пов'язані з виробництвом продуктів, внутрішніми виробничими процесами; по-друге, затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто існує припущення про цільове використання ресурсів. Тому затрати не пов'язані з ситуаціями, коли виробничі ресурси були втрачені, наприклад, при пожежі чи потопі; по-третє, затрати – це вартісна оцінка, за допомогою якої неоднорідні види виробничих ресурсів приводяться до одного грошового еквіваленту рішень [13, с. 311].

На думку проф. Л.В. Нападовської, відмінність понять “затрат” та “витрат” залежить від виду обліку. Так, у системі управлінського обліку, наприклад відпуск (використання) виробничих запасів на виробництво, належить до затрат, а фінансовому – не належить. Вартість використаних матеріалів у фінансовому обліку визнається витратами тільки тоді, коли вироблена продукція реалізована. У момент відпуску матеріалів не відбувається ні зменшення активів, ні збільшення зобов'язань, а лише трансформація одного виду ресурсу (матеріалу) в інший (незавершене виробництво) [13, с. 311].

Ознаки розмежування витрат та затрат пропонує О.Г. Шпикуля (табл. 1).

Таблиця 1. Ознаки розмежування категорій “витрат” і “затрати”

Витрати	Затрати
1. Вартісний показник. 2. Джерело: ресурси й активи. 3. Рівень: визначається технологією і організацією виробництва. 4. Вплив: продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту. 5. Мінімізація: покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	1. Натурально-речовий показник. 2. Джерело: вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво. 3. Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів. 4. Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару. 5. Мінімізація: оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами

З табл. 1. випливає, що витрати і затрати підприємства за своєю сутністю є різними поняттями, на що вказує більша орієнтація затрат на ресурси підприємства та їх використання в процесі господарської діяльності, а витрат – на результати діяльності.

Дослідник К. Друрі ототожнює значення „витрати” і „затрати”; вважає затратами засоби, використані на одержання доходів, розподіляючи їх на вхідні затрати і вичерпані затрати, тобто розглядає витрати в ресурсному розумінні [6, с. 33].

Інші підходи до трактування поняття “затрати” наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Підходи до трактування поняття “затрати”

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Дерій В. Термін “витрати” і його трактування для потреб обліку і контролю // Галицький економічний вісник. – 2010. - № 1(26). – С. 154-160	Затраати – ресурси, які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість (С. 157)
2	Мошковська О.А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf .	Затрати – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів
3	Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: моногр. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.	Затрати – грошовий вираз використаних та фактично та умовно зменшених продуктивних сил для виробництва певного продукту (с. 175)
4	Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування поняття [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf .	Затрати – будь-яке використання ресурсів, в тому числі на придбання активів
5	Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.	Затрати – це використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці

Продовження табл. 2

1	2	3
6	Столяр Л.Г. Сутність "витрат" та особливості трактування / Л.Г. Столяр Економічні науки. – Серія "Облік і фінанси". – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011.	Затрати – це зменшення (використання) одних активів (ресурсів) за умовою рівновеликого збільшення інших активів, або збільшення і активів, і зобов'язань на одну і ту саму величину. І дане поняття використовують в сфері управлінському обліку
7	Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л.В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р.Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л.В. Нападівської. – К.: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.	Затрати – це вартісний вираз спожитих у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових і інших видів ресурсів. Термін затрати безпосередньо пов'язаний з формуванням собівартості продукції у процесі господарської діяльності (С. 242)
8	Цал-ЦалкоЮ. С. Витрати підприємства: навч. посіб. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с. ISBN 966-7938-89-1	Термін "затрати" вжито у викладенні сутності оцінки виробничих запасів за методом нормативних затрат (с. 193).

На основі розглянутих вище трактувань поняття "затрати" можна побачити, що найчастіше затрати визначаються як грошовий вимірник ресурсів, використаних для виробництва продукції або інших активів. Таке визначення за своєю сутністю в частині грошового (вартісного) вимірника, по-перше, є дуже схоже на вищенаведені визначення витрат, а по-друге, в частині виробництва інших активів є повністю нетотожним. На нашу думку, така різниця між цими двома поняттями є однією з ключових у їх розмежуванні. Наприклад, при придбанні чи самостійному створенні основного засобу підприємство витрачає певні кошти чи інші ресурси, хоча вони потім будуть складати балансову вартість основного засобу, а не будуть визнаватися витратами. З цієї точки зору можна погодитися з Л.В. Нападівською [16] щодо використання терміну "затрати" для цілей управлінського обліку, а не бухгалтерського.

Дослідник В.В. Сопко [15] до затрат відносить не лише ресурси (речовини), затрачені для виготовлення нової продукції, а й використані сили природи. Безперечно, використання природних сил, особливо в деяких видах діяльності (наприклад, виготовлення сільськогосподарської продукції), є необхідною умовою. Проте, ми не можемо їх ні оцінити (тобто, грошовий вимірник не використовується), ні спланувати їх використання. Тому цілком зрозуміло, що такі витрачання не будуть затратами підприємства, хоча вони і здійснюються для виготовлення продукції.

В ході дослідження сформовано наступне визначення поняття "затрати", – це використання підприємством будь-яких наявних ресурсів (в тому числі і природних) з метою набуття необхідних йому активів або погашення його зобов'язань.

Слід зазначити, що затрати в силу того, що вони означають використання ресурсів, в тому числі й тих, які не можуть бути вимірні та оцінені, не можуть бути виступати поняттям в бухгалтерському обліку, так як порушуються принципи визнання об'єкта обліку. А витрати, в свою чергу, є поняттям вужчим, та ґрунтується на змінах активів та зобов'язань підприємства, що дозволяє задовольняти цілі бухгалтерського обліку.

Історичний аспект: формування категорії "витрати". Досліджуючи поняття витрат, варто звернути увагу на історичну складову даної категорії. В процесі дослідження було виявлено значну еволюцію у формуванні складу витрат як економічної категорії. Протягом різних періодів часу витрати не мали сталого переліку елементів, які б формували їх сутність. Саме тому в економічній теорії з'явилося багато шкіл розвитку теорії витрат, зокрема витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією.

Формування витрат в розрізі часового аспекту та етапів еволюції витрат як економічної та облікової категорії досліджувалось багатьма науковцями серед яких варто виділити обліковців: Ф.Ф. Бутинець, В.Н. Лень, Я.В. Соколов, О.А. Юрченко та інші.

Наукова школа визнає певну парадигму, відповідно до якої здійснюються наукові дослідження. Розвиток обліку витрат пов'язаний з парадигмою розвитку управлінського обліку в бухгалтерських школах.

Початковий етап (XV–XVIII ст.). Основна риса "раннього нового часу" є виникнення ідеї щодо відображення витрат господарюючих суб'єктів в обліку. Історія розвитку обліку витрат починається з XV ст., що

пов'язано з появою подвійної бухгалтерії в Європі. Одним із першовідкривачів відображення витрат в обліку цього періоду став А. Казанова (1558 р.), який розглядає позамовний метод калькування собівартості продукції. Його послідовником був Ді Піетро досліджує ідею обліку витрат за центрами відповідальності. Техніку бухгалтерського і натурально-вартісного обліку витрат виробництва у Англії у наприкінці XVIII ст. описує Джейм Додсон (1750 р.): "... при здачі на склад готової продукції, виготовленої майстрами дебетується рахунок Готова продукція і кредитується рахунок Майстрів" [14, с. 92].

Період розвитку (XIX – поч. XX ст.) – продовжує удосконалення облікових елементів витрат. На цьому етапі вперше з'являється визначення загальногосподарських витрат [18].

У XIX–XX ст. ідею обліку витрат операційної діяльності досліджується Джіно Дзаппою (1876–1960 рр.), який, розглядаючи співвідношення доходів і витрат, дійшов висновку, що з бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а витрати є сумнівними. Ежен Пьер Леоте разом з Адольфом Гльбо побудували елементарну модель господарської діяльності, яка включала такі складові: собівартість (витрати на виробництво готової продукції); виручку від продажу і фінансовий результат.

Наступним етапом історичного розвитку наукової думки щодо обліку витрат став етап територіальних особливостей (початок XX ст.). Саме зародження бухгалтерських шкіл у Німеччині, Франції, Англії та Росії поглибило розвиток облікових елементів витрат (рис. 1.5) [18].

Облік витрат, який зародився у Німеччині у XX ст., був зосереджений на побудові номенклатури виробничих витрат і вибору методу розподілення загальногосподарських витрат. Німецькі бухгалтери науковці виділили три основні напрями обліку витрат: бухгалтерський, математично-статистичний і плановий. Бухгалтерський напрямком обліку витрат був заснований на документальних даних і підтримував ідею, що бухгалтерська методика розподілення витрат являється єдино допустимого. Хоча вся складність зводилася до вибору бази розподілення загальногосподарських витрат. Так О.Р. Шнунгаузен визначив, що розподіляти загальногосподарські витрати треба за принципом чим вище прибуток від реалізації, тим більше на нього припадає постійних витрат [3, с. 115].

Ідеї французької бухгалтерської школи базувалися на юридичній лінії. Так, П. Гарнье розглядає класифікацію витрат господарського життя, поділяючи їх на нормальні та ненормальні.

До нормальних науковець відносить:

- 1) експлуатаційні витрати, які прямо витікають із основної діяльності;
- 2) експлуатаційні витрати, які прямо витікають із допоміжної діяльності;
- 3) адміністративні витрати.

Ненормальні витрати представлені у вигляді:

- 1) виняткових (витрати понесені на сплату штрафів);
- 2) витрат закритого періоду (витрати, які виникли у результаті минулих періодів).

Англійська бухгалтерська школа виділилася такими представниками. Е.Л. Колер стверджує, що в основі бухгалтерського обліку лежить облік витрат. Дж.Лі Нільсон і Дж. Рорбах – перші, хто визначили основну мету виробничого обліку, яка полягала у розрахунку

собівартості виробленої готової продукції, а облікові процедури звели до калькулювання витрат. Дж. Лі Нікольсон розглядав калькуляцію як самостійну частину загальної бухгалтерії, яка контролюється фінансовими бухгалтерськими рахунками [11, с. 8].

У Російській бухгалтерській школі у XIX ст. – першій половині XX ст. відбувався розвиток теорії калькуляції. Є.Є. Сіверс представив класифікацію рахунків, в якій були калькуляційні рахунки, Е.Е. Фельдгаузен вказував на необхідність до всіх витрат визначати норми і реєструвати в обліку відхилення від норм кожний місяць. М.О. Блатов обґрунтував необхідність розрахунку собівартості, Р.Я. Вейцман вказував, що калькулювання потрібно для визначення результатів господарського процесу і для обчислення собівартості одиниці готової продукції. Після 30-х рр. XX ст. калькуляцію розраховують у Росії не за даними статистичного, а за даними бухгалтерського обліку [18].

Четвертий етап (“новий час”: середина – кінець XX ст.) передбачає облік витрат, як елемента сучасного управлінського обліку [18].

У 1936 р. Дж. Харріс створив систему “директ-кост”, відповідно до якої в собівартість включаються тільки прямі витрати, що дозволяє розраховувати маржинальний дохід і виявляти найбільш рентабельні види продукції [9, с. 42]. Ч. Кларк сформував принципи директ-костингу – методу, при якому до складу собівартості включаються лише прямі витрати, що дозволяє розширити об’єми виробництва, знизити відпускні ціни до вирахованої часткової собівартості. Д. Хіггінс запропонував метод обліку витрат за місяцями їх виникнення (за центрами відповідальності) [14, С. 408–410].

Наприкінці XX ст. в США групою спеціалістів, до якої входили Р.Каплан і Р. Купер, розроблено метод ABC, що передбачає облік витрат за видами діяльності та калькулювання за операціями. Японськими спеціалістами у кінці XX ст. були розроблені і запроваджені передові системи управління витратами: “just-in-time”, “target-costing”, “kaizencosting”, які спрямовані на забезпечення раціонального використання ресурсів та стратегічне управління з метою досягнення цільової собівартості продукції. [18].

В українській бухгалтерській школі як теоретичні, так і практичні питання обліку витрат операційної діяльності, у другій половині XX ст., досліджені у роботах О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, Ю.Я. Литвина, В.Г. Линника, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченко [18].

Новітній період охоплює рамки теперішнього. Особливостями даного етапу є удосконалення розробленої у новому часі концепції управлінського обліку витрат в умовах застосування сьогоденних інформаційних систем і технологій. Основними представниками вітчизняної новітньої науки є С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, В.С. Лень, П.І. Атамас та ін. [18].

Отже, витрати – це не що інше, як виражені у грошовій формі сукупні витрати живої і матеріалізованої праці, які були понесені в процесі підприємницької діяльності протягом визначеного періоду часу [18].

Що стосується поняття “виробничі витрати”, то історія економічних вчень свідчить, що вперше поняття “витрати виробництва” починає більш чітко формуватись в XVII ст. у творах І. Петті. Його “Трактат про податки та збори” (1662 р.) розкриває теорію складу витрат виробництва та формує закон вартості Пізніше, у 1776 р. реформатор феодалізму Жак Тюрго у своїх “Роздумах про створення та розподіл багатств” розглядає питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в облікових системах тих часів таких об’єктів, як витрати, результати тощо та стала основою для роздумів вчених-послідовників [2, с. 12].

Щодо визначення змісту витрат виробництва Карл Маркс зазначав, що з точки зору суспільства, вони розглядаються як дійсні витрати виробництва, які складаються із витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції. А з точки

зору капіталіста – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові [2, с. 12].

Витрати виробництва ж, на думку Вільяма Сеніора, представника англійської школи політичної економії, включають два елементи – працю і капітал. Вони є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність та корисність блага суттєво впливають на його оцінку. Вартість формується під впливом витрат виробництва, які включають прибуток, процент та заробітну плату і є факторами ціни [2, с. 13].

Отже, розглянувши історичне формування поняття “витрати”, а також конкретизовано “витрати виробництва”, можна сказати, що з розвитком економічної теорії як науки розуміння цих категорій також змінювалось та набувало нового наповнення. На основі вище наведених підходів до трактування витрат виробництва ми пропонуємо наступне узгальнене визначення: витрати виробництва – це сума матеріальних та людських ресурсів, використаних для виробництва певного виду продукції, виражена в грошовому вимірнику. Таке формулювання дозволяє виділити два ключових аспекти витрат виробництва, перше, витрати є достовірно оцінені об’єктом, по-друге, витрати показують кількісну та якісну сторону використаних ресурсів.

Цілком зрозумілим є той факт, що жодне підприємство не може функціонувати без понесення витрат для здійснення своєї діяльності. Це стосується будь-якого підприємства в будь-якому куточку світу. Зважаючи на тривалу історію формування поняття витрат та його багатовекторність в процесі еволюції, вважаємо за доцільне звернути увагу на закордонний досвід вживання поняття “витрати”.

Серед українських вчених, які досліджували закордонний досвід застосування поняття витрати та суміжних з ним понять можна виділити Ф.Ф. Бутинця, Л.Л. Горецьку, Є.В. Міщука, В.Я. Нусінова, А.А. Чирву та інших.

Аналіз закордонного досвіду свідчить про чітке розмежування понять “витрати” і “видатки”. Зокрема, Радою зі стандартів фінансового обліку США Америки використовується такий підхід:

– витратами вважають “відтік або інше використання активів й/або виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, та включаються в розрахунок прибутку”;

– під видатками розуміють зменшення власного капіталу у результаті побічних або випадкових угод господарюючого суб’єкта й всіх інших операцій, подій та об’єктів, які здійснюються на його вплив протягом періоду, за винятком виплат власникам [5].

У даному підході можна певною мірою погодитися з визначенням витрат, але поняття видатки, на наш погляд, потребує уточнення.

Що ж стосується класифікації витрат, то в західних класифікаціях характерною їх рисою є умовність, спрощеність, поєднання різних класифікаційних ознак, заміна одного поняття іншим. На відміну від вітчизняного, в західному обліку не має чіткої класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції. При цьому термін “елементи витрат”, що використовуються в зарубіжній літературі, відповідає вітчизняному поняттю “статті калькуляції”. Так, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що виробничі витрати складаються з трьох частин, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих накладних витрат. На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Тостера, є три основних елемента на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [10, с. 151].

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами аналізу сутності понять “витрати” і “затрати”, а також вивчення історичного аспекту формування категорії “витрати” визначено, що:

– ототожнення понять “витрати” і “затрати” є помилковим та економічно не виправданим;

– єдиного підходу до трактування понять “витрати” та “затрати” не існує, хоча і спостерігається певна єдність між поглядами науковців щодо ключових аспектів;

– найбільш доцільним визначенням витрат вважаємо затверджене чинним законодавством: витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу підприємства;

– під поняттям “затрати” слід розуміти використання підприємством будь-яких наявних ресурсів (в тому числі і природних) з метою набуття необхідних йому активів або погашення його зобов'язань;

– затрати є поняттям більш широким, ніж витрати, хоча для цілей обліку воно використовується набагато рідше. Використання поняття “затрати” є більш характерним для управлінського обліку, ніж для фінансового, що пов'язано з його економічною сутністю.

Варто відмітити, що як і у вітчизняному обліку, так і в зарубіжному існує закономірність використання термінів “витрати” і “затрати”, а саме, поняття “витрати” використовується у фінансовому обліку, а “затрати” – в цілях управлінського обліку. На відміну від українського обліку, в закордонній бухгалтерській теорії термін “витрати” (expenses) вживається менш широко, ніж “затрати” (costs). Витрати узагальнюють зменшення активів чи збільшення зобов'язань, а затрати вказують на використання наявних ресурсів, необхідних для ведення господарської діяльності.

Список використаних літературних джерел:

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, Н.Г. Виговська. – Житомир: ПП “Рута”, 2000. – 416 с. 2. *Бутинець Ф.Ф.* Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнар. зб. наук. прац / Відп. ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – Вип. 1 (22). – 2012. – С. 11-18. 3. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець. – в 2-х ч. – Житомир: ПП “Рута”. – 2001. – 512 с. 4. *Бутук А.И.* Экономическая теория: [Учеб. пособие.] А.И. Бутук. – [2-е изд., перераб. и доп.] / – К.: Вікар, 2003. – 668 с. 5. *Даньків Й.А.* Бухгалтерський облік у галузях економіки: [Навч. посіб.] / Й.А. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – К.: Знання-Прес, 2003. – 348 с. 6. *Друри К.* Введение в

управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1997. – 560 с. 7. *Задоровська Р.В.* Витрати підприємства: економічна та облікова сутність / Р.В. Задоровська // Промисловість агропромислового виробництва. – 2011. – № 18 – С. 46-50. 8. *Колісник Г.М.* Складові системи управління витратами підприємницьких структур: [Електронний ресурс] / Г.М. Колісник // Економічний вісник університету. – 2011. – № 17.2. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2011_17_2/Kolisnuk.pdf. 9. *Лень В.С.* Управлінський облік: Навч. посібн. / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287с. 10. *Мочерний С.В.* Економічна теорія: [посібник для студентів вищих закладів освіти] / С.В. Мочерний – К.: Видав. Центр “Академія”, 2005. – 640 с. 11. *Никольсон Дж.* Ли Основы калькуляции / Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж. // Пер. с англ. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 320 с. 12. *Основи економічної теорії: [Підручник] / [О.О. Мамалуй, О.А. Гриценко, Л.В. Гриценко, Г.Ю. Дарнопих та ін.; за заг. ред. О.О. Мамалуй].* – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 480 с. 13. *Скрипник М.І.* Визначення сутності “витрати” та “затрати” / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнар. зб. наук. прац / Відп. ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – Випуск 2(17). – С.308-312. 14. *Соколов Я.В.* Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638с. 15. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Я.В. Соколов. – [3-те вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. 16. *Тимрієнко І.Ю.* Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / І.Ю. Тимрієнко. – К., 2010. – 21 с. 17. *Філіп Л.В.* Економічний зміст і класифікація витрат / Філіп Л.В. // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2011. – № 36. – С. 206-211. 18. *Юрченко О.А.* Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект / О.А. Юрченко “Економічні науки”. – Серія “Облік і фінанси”. – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kapitanvova.ucoz.ua/load/jurchenko_o_a_oblik_vitrat_o_peracijnoji_dijalnosti_istorichnij_aspekt/20-1-0-545.

КОНДРИЧ В.І. – аспірант Тернопільського національного економічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 14.04.2012 р.