

Домбровська Н.Р.,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін,
*Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету*

СУТНІСТЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

Домбровська Н.Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії. У статті висвітлено генезис розвитку поняття «витрати» як економічної категорії. Розглянуто різні трактування категорії «витрати», розроблені вітчизняними та зарубіжними науковцями, а також у нормативних актах. Розкрито економічний та бухгалтерський підходи до розуміння сутності витрат. Досліджено взаємозв'язок витрат і собівартості продукції. Визначено собівартість як вартісну оцінку ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей.

Ключові слова: сутність, витрати, витрати виробництва, економічні витрати, собівартість продукції.

Домбровская Н.Р. Сущность затрат предприятия как учетно-экономической категории. В статье освещен генезис развития понятия «затраты» как экономической категории. Рассмотрены различные трактовки категории «затраты», разработанные отечественными и зарубежными учеными, а также в нормативных актах. Раскрыты экономический и бухгалтерский подходы к пониманию сущности расходов. Исследована взаимосвязь расходов и себестоимости продукции. Определена себестоимость как стоимостная оценка ресурсов, использованных в процессе достижения определенных целей.

Ключевые слова: сущность, расходы, затраты производства, экономические затраты, себестоимость продукции.

Dombrows'ka N.R. The essence of expenses of the enterprise as an accounting economic category. The genesis of the development of the concept of "costs" is highlighted in the article. Different interpretations of the category "costs", developed by domestic and foreign scientists and in normative acts, are considered. The economic and accounting approach of understanding the essence of expenses is disclosed. The relationship of costs with the cost of production is investigated. Cost of production is defined as a cost estimate of the resources used in the process of achieving certain goals.

Key words: essence, costs, production expenses, economic costs, cost of production.

Постановка проблеми. В умовах ринку головною метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є максимізація прибутку. Всі інші цілі піднавальні цьому основному завданню, оскільки прибуток є основою та джерелом коштів для подальшого росту показників діяльності підприємства. Управління витратами – засіб досягнення підприємством високого економічного росту. Оскільки визначення сутності витрат є теоретичною основою управління витратами, це питання є досить актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми сутності витрат досліджували у своїх працях такі вчені, як, зокрема, В.А. Дерій, М.І. Скрипник, Т.П. Карпова, В.В. Сопко, С.О. Ніколаєва, А.В. Череп. Однак відсутність єдиного підходу до тлумачення витрат та постійна потреба ефективного управління ними потребують додаткових ґрунтовних досліджень цього питання.

Формулювання цілей статті. Метою статті є аналіз та узагальнення поняття «витрати» для кращого розуміння економічної сутності та ефективного управління ними.

Виклад основного матеріалу. Витрати досліджували ще класики політичної економії. Уявлення та поняття про витрати розвивалися в працях видатних вчених економістів, зокрема в роботах А. Сміта, Д. Рікардо

вивчалась теорія витрат, К. Маркса – теорія трудової вартості, У. Петті – вчення про справедливу ціну.

Рікардіанська теорія відношення між витратами виробництва та вартістю посідає важливе місце в історії економічної науки. Д. Рікардо стверджував, що вартість визначається тільки затратами праці на виробництво, абсолютизував окремий випадок формулювання вартості А. Смітом. Окрім того, Д. Рікардо вважав, що витрати виробництва утворюються як кількістю, так і якістю затраченої праці, а також розміром накопиченого капіталу для оснащення праці та часом, протягом якого капітал застосовується з цією метою [1, с. 27].

А. Сміт запропонував тлумачення «абсолютні витрати», а Д. Рікардо розглядається як започатковувач теорії, що дістала назву «теорія порівняльних витрат». Розуміння «витрати» у згаданих науковців зводилось до розуміння середніх суспільних витрат на одиницю. Якщо розшифрувати детальніше, то це означає те, скільки коштує окрема одиниця продукції на середньому суб'єкті господарювання або якій величині дорівнюють середні витрати на всіх суб'єктах господарювання, що належать до певної галузі. Витрати виробництва визначалися класиками і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів [2, с. 135].

Основні положення тлумачення сутності поняття «витрати виробництва» були розроблені К. Марксом.

Домінування розгляду витрат з точки зору теорії трудової вартості нещодавно змінилось ігноруванням або тільки згадуванням про цю теорію під час розгляду теорії витрат. Така позиція не може відповідати науковому підходу до економічних досліджень, як і догматичний підхід, що існував протягом тривалого періоду.

Відповідно до марксистської концепції витрати виробництва – це те, що коштує товар капіталісту, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійного і змінного капіталу). Від капіталістичних витрат К. Маркс відрізняв дійсні витрати виробництва товару (затрати праці), що складають його вартість. Згідно з марксистською теорією сукупні затрати живої та уречевленої праці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного робочого часу (часу для виробництва продукції за певних економічних і організаційно-технологічних умов) [3, с. 166].

Водночас під час розгляду теорії трудової вартості з точки зору ринкових відносин ми помітили, що ця теорія має загальнотеоретичний зміст, не враховує особливості сучасного ринково-економічного ціноутворення в разі відхилення ціни від трудової вартості.

У кінці XIX ст. з'явилась низка нових концепцій. Маржиналісти (найяскравішими представниками були К. Менгер, Ф. Візер) під витратами розуміли психологічне явище, засноване на граничній корисності, вважали, що поняття «витрати» стосується окремого підприємства та розглядається як функція від масштабу виробництва. Ф. Візер є розробником суб'єктивної теорії витрат альтернативних можливостей, відповідно до якої дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найбільшій корисності тих благ, які суспільство могло отримати, якщо би по-іншому використовувало витрачені виробничі ресурси [3, с. 166].

А. Маршалл у відомій праці «Принципи економічної науки» також розглядав вплив співвідношення попиту і пропозиції на ціни. А. Маршалл ввів розгляд фактору часу під час аналізу цін. Автор вважав, що здійснення економічної діяльності потребує використання різних видів праці та застосування капіталу в багатьох формах, що називаються витратами виробництва [4, с. 21]. Крім того, А. Маршалл зазначав, що можна вивести загальне правило: чим коротше період, що розглядається, тим більше належить враховувати в аналізі вплив попиту на вартість, а чим цей період триваліше, тим більше значення має вплив витрат виробництва на вартість [4, с. 33]. Річ в тім, що вплив змін у витратах виробництва потребує для свого прояву, як правило, більше часу, ніж вплив змін у попиті.

Представник інституціоналістської теорії Дж.А. Гобсон ввів поняття «людські витрати», що вимірюються якістю та характером трудових зусиль працівників, а також їх здібностями. Неокласичні концепції розглядають витрати як суму грошових коштів на придбання факторів виробництва. Наприкінці XX ст. стала відомою теорія трансакційних витрат, що розроблюється представниками неінституціоналізму [3, с. 167].

Якщо вітчизняна економічна теорія трактувала витрати, виходячи зі вчення К. Маркса та його послідовників, то зарубіжна економічна наука спирається на теорію факторів виробництва та граничної корисності. Економічна наука країн ринкової економіки, виходячи з дій та механізмів, формує витрати виробництва як

витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Так, Й. Шумпетер у роботі «Теорія економічного розвитку» констатував, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона змушена сплачувати іншим господарським суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво чи придбання товарно-матеріальних цінностей [3, с. 90]. Такою ж була точка зору Дж.М. Кейнса. Ще одну таку позицію виокремлює П. Самуельсон: за ринкових умов конкурентоспроможність ілюструє, наскільки наявні витрати втрачених можливостей [5, с. 106].

У країнах з розвинутою ринковою економікою в мікроекономічній площині широко використовується поняття граничних витрат (граничних факторіальних витрат). Питання теорії граничних середніх витрат виробництва залежно від його масштабів, відповідно до мікроекономічної площини, найбільш повно знайшли свій відбиток у роботах вчених-економістів США, а саме К.Р. Макконела, Е.Дж. Долана і Д.Е. Ліндсел. У цих роботах місце та роль витрат не розглядається в абстрактному теоретичному аспекті, як у марксистській політичній економіці, а виражається в прикладному аспекті як компонент механізму ціни. Ціна формується під дією сукупності чинників у площині функціонування ринкових відносин на основі зміни попиту та пропозиції. Згадані автори виходять із того, що виробництво будь-якого товару зумовлює витрати економічних ресурсів, які через свою відносну рідкісність мають певні ціни.

Економічні рішення ухвалюються і тоді, коли суб'єкт господарювання в умовах обмеженості ресурсів (матеріальних, трудових тощо) має зробити вибір на користь альтернативного прийому використання згаданих ресурсів. Інакше кажучи, власник суб'єкта господарювання має враховувати той факт, що ті або інші ресурси можуть бути використані альтернативним способом. І в такій ситуації треба провести моніторинг очікуваних вигід від цього. Управлінець, коли ухвалює рішення про використання ресурсів у певному виробничому процесі, відмовляється від виробництва інших товарів чи надання послуг, тобто жертвує цінністю альтернативних можливостей. З цієї точки зору можна стверджувати, що витрати, які потрібно враховувати під час ухвалення рішень економічного спрямування, є завжди альтернативними витратами, тобто альтернативною вартістю (цінністю) ресурсів за найкращого альтернативного варіанта їх застосування [6, с. 129].

Отже, теорія витрат у країнах ринкової економіки є дотичною до практики підприємницької діяльності та скерована на створення такого економічного прогнозного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентоспроможність або своєчасно перевести свій капітал в іншу більш прибуткову сферу діяльності.

Таким чином, бухгалтерське розуміння витрат відрізняється від їх економічного тлумачення. Витрати – це загальноекономічна категорія, яка позиціонує використання різних речовин і сил природного середовища в ході господарської діяльності. Економічні витрати – це «затрати втрачених можливостей», тобто сума грошей, яку можна отримати за найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [6, с. 15]. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю

варіантів їх використання. Бухгалтерський облік позиціонує витрати як конкретні витрати ресурсів.

Так, у П(С)БО 16 «Витрати» під витратами розуміється зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [7]. У Податковому кодексі витрати розуміються як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [8]. У Концептуальній основі фінансової звітності зазначається, що витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [9].

В.А. Дерій вважає, що витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними й фізичними особами [10, с. 155]. М.І. Скрипник акцентує увагу на тому, що витрати – використання тільки тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарюючого суб'єкта за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам [11, с. 163]. А.В. Череп зауважує, що витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва під час створення продукції [12].

Термін «витрати» взаємопов'язаний із терміном «собівартість». В економічній літературі є різні бачення щодо квінтесенції поняття «собівартість» та взаємозв'язку витрат із собівартістю продукції. У різних визначеннях економічної сутності собівартості робиться наголос на різні площини її прояву, отже, не охоплюється в комплексі весь спектр. Собівартість як категорія віддзеркалює:

- відносини, котрі виникають під час виробництва продукції (продукту) та дотичні до виробничого споживання живої праці та уречевленої;
- розмір усього взятих витрат конкретного суб'єкта господарювання для подальшого їх відшкодування під час процесу простого відтворення;
- частку вартості, до якої належать вартість засобів виробництва та більша частина необхідного продукту;
- відокремлену частину вартості, що відшкодовує витрати суб'єкта господарювання на виготовлення продукції та її збуту;
- сукупність виражених у грошовій формі витрат на виробництво продукції та її збуту;
- частину вартості, яка відшкодовує витрати для забезпечення безперервного процесу виробничої діяльності;
- частку вартості, яка під час обігу має повертатися суб'єктом господарювання для відшкодування своїх витрат.

Таким чином, оскільки витрати виробництва підприємств виступають у формі собівартості, багато економістів ставлять знак рівності між цими поняттями. Так, Т.П. Карпова ототожнює затрати із собівартістю. На її думку, «собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі» [13]. В.В. Сопко правильно зазначає, що від собівартості продукції слід відрізнити затрати виробництва. При цьому автор зауважує, що терміни «затрати» та «собівартість» можуть поєднуватися в «затратах виробництва» [14]. Отже, зазначимо, що поняття «витрати на виробництво» та «собівартість» не можна ототожнювати. Ці категорії пов'язані тим, що витрати є основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю зводиться до того, що собівартість знаходить своє вираження лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і в натуральній формах.

Сучасна економічна теорія під собівартістю розуміє суму всіх явних витрат, які акумулюють всі витрати підприємства на оплату факторів виробництва. Класично факторами виробництва є праця, земля (природні ресурси) та капітал. Однак сучасні економісти поряд з названими факторами виокремлюють як особливий фактор підприємництво. Його мета зводиться не до отримання прибутку взагалі, а до отримання надприбутку, підприємницького доходу. Оскільки явні витрати передбачають відшкодування всіх використаних факторів виробництва, в умовах ринкових економічних перетворень під собівартістю, на нашу думку, необхідно розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, але й з отриманням підприємницького доходу, тобто явні витрати повинні включати, окрім оплати праці у форматі заробітної плати, землі – у вигляді оренди, капіталу – у площині витрат на основні та оборотні засоби тощо, а також витрати, пов'язані з ризиковим, інноваційним характером підприємництва.

На нашу думку, собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей. Вважаємо доцільним таке стисле визначення собівартості, оскільки практично всі визначення, що деталізують склад ресурсів (природних ресурсів, сировини, матеріалів, ресурсів паливних, енергії), залишають перелік витрат відкритим. Визначення собівартості завжди має співвідноситися з конкретними цілями, завданнями. Таким завданням може бути визначення вартості ресурсів, спожитих у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг; визначення вартості ресурсів, витрачених для здійснення певного виду діяльності. Відповідно, відпадає необхідність таких уточнень, як «ресурси, використані в процесі виробництва та реалізації продукції» [15, с. 358].

Сьогодні порядок формування собівартості продукції визначається П(С)БО 16 «Витрати», в якому до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні, розподілені постійні загальновиробничі витрати. Оскільки питання побудови та складу витрат, що включаються до собівартості, перебувають під впливом змінних економічних умов виробництва, прийняті рішення щодо складу собівартості не є однозначними. Відповідно, виникає

необхідність розробки загальних підходів, економічно обґрунтованих принципів формування собівартості, які дали б можливість встановити склад витрат, що утворюють собівартість продукції (робіт, послуг).

Вважаємо, що найбільш чітко принципи формування собівартості визначені Т.В. Шишковою та С.О. Ніколаєвою, які виокремлюють чотири вичерпні економічні принципи під час вирішення питання про включення в собівартість тих або інших витрат, такі як зв'язок з підприємницькою діяльністю, що здійснює підприємство; розподіл поточних та капітальних витрат; припущення тимчасової визначеності фактів господарської діяльності; припущення майнової відокремленості підприємства [16, с. 31].

У зарубіжній практиці не прийнято регулювати на державному рівні склад собівартості, оскільки цей показник не є обов'язковим для суб'єктів підприємництва, а якщо і визначається фірмою, то використовується виключно для внутрішніх потреб, тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фінансової політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансових результатів без визначення та оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції. Цей підхід вважається більш правильним, адже він не виключає державного регулювання оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної квінтесенції витрат з точки зору побудови бухгалтерського обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (управлінський аспект) потреб.

Отже, принциповим моментом є те, що перелік витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), має визначати саме підприємство, виходячи з економічної сутності понесених витрат і загальних принципів бухгалтерського обліку. Якщо розглядати собівартість як об'єктивну економічну категорію, то її формування має відбуватися без регулюючого впливу державних органів. Винятком, на нашу думку, може

бути перелік податків, зборів і платежів, які повинні бути включені до собівартості, а також витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, але понесених господарською одиницею під час виконання чинних законодавчих та нормативних актів в інтересах держави або органів виконавчої влади та місцевого самоуправління.

Висновки. Отже, дослідження питань сутності витрат у різні часові періоди дало змогу розглянути витрати в площині бухгалтерського обліку та економічної теорії. Витрати як загальноекономічна категорія позиціонують використання різних речовин і сил природного середовища в ході господарської діяльності. Економічні витрати – це «затрати втрачених можливостей», тобто сума грошей, яку можна отримати за найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [6, с. 15]. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. Бухгалтерський облік позиціонує витрати як конкретні витрати ресурсів, характеризує економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, що приводить до збільшення зобов'язань.

Терміни «витрати» та «собівартість» є взаємопов'язаними, однак їх потрібно розрізняти. Собівартість продукції є самостійною економічною категорією, яка виражає складну систему економічних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання в процесі виробництва й обігу продукції. Водночас собівартість як показник господарської діяльності показує витрати конкретного підприємства на виробництво та реалізацію певного виду продукції в грошовій формі, що дає підстави робити висновки про ефективність використання виробничого потенціалу відповідного господарюючого суб'єкта.

Отже, правильний підхід до розуміння сутності витрат та їх взаємозв'язку із собівартістю є важливою передумовою пошуку шляхів удосконалення обліку витрат підприємства.

Список використаних джерел:

1. Афанасьев В.С. Давид Рикардо. Москва: Экономика, 1988. 128 с.
2. Шумпетер Й. Теория экономического развития. Москва: Прогресс, 1982. 450 с.
3. Экономическая теория: учебник / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. Санкт-Петербург: изд. СПбГУЭФ, изд. «Питер Паблишинг», 1997. 480 с.
4. Маршалл А. Принципы экономической науки. Т. 2. Москва: Прогресс, Универс, 1993. 310 с.
5. Экономикс: теория и практика. Т. 2. Санкт-Петербург: АО «Дорваль», АО «Лига», 1993. 288 с.
6. Курс экономической теории: учебник / под общ. ред. М.Н. Чепурина, Е.А. Киселевой. Киров: АСА, 1997. 624 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змін. і доп.). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін. і доп.). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, від 1 вересня 2010 р. (зі змін. і доп.). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1 (26). С. 154–160.
11. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2009. Вип. 1 (13). С. 163–165.
12. Череп А.В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.04. Київ, 2008. 38 с.
13. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. Москва: ЮНИТИ, 2000. 350 с.
14. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.
15. Внешнеэкономический словарь / под ред. И.П. Фаминского. Москва: ИНФРА-М, 2000. 512 с.
16. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет: учебник. Москва: ЛКИ, 2010. 400 с.