

УДК 657.471.1

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ПОНЯТТЯ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Колісник Г.М., к.е.н.

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

У статті розглянуто сутність категорії поняття витрат з точки зору історичного розвитку, поглядів вітчизняних та зарубіжних учених, а також трактування різних літературних джерел. Досліджено історію, еволюцію та етапи становлення розвитку знань про витрати, а також досліджено наукові джерела на підставі яких виокремлено п'ять етапів розвитку знань про витрати, подано їх характеристику. Розглянуто трактування витрат з огляду нормативної бази України та міжнародних нормативних підходів, розмежовані поняття «витрати» та «затрати».

Ключові слова: витрати, затрати, сутність витрат, етапи розвитку витрат, витрати виробництва, затрати виробництва

The article deals with the essence of the concept of cost category in terms of historical development from the point of view of local and foreign scientists and interpretation of various literary sources. The history, evolution and stages of development of knowledge about the costs have been investigated and scientific sources on the basis of which five stages of knowledge about costs were identified also has been researched, their characteristics have been given. Treatment of costs has been considered, the regulatory framework of Ukraine and international regulatory approaches has been given, the concept of “cost” and “costs” has been founded.

Keywords: cost, costs, expenses essence, stages of development costs, production costs, costs of production

Актуальність проблеми. Важливим фактором діяльності будь-якого суб'єкта підприємництва, навколо якого зосереджена основна увага власників, керівників різних рівнів управління, контролюючих органів є витрати. Витрати обмежують прибуток підприємства, є основою ціноутворення, визначають можливість використання цінових методів у конкурентній боротьбі.

Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання. Застосування ресурсів у одному виробничому процесі виключає можливість

їхнього 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, рівні його цінності при найкращому з усіх можливих варіантів використання.

Протягом перехідного періоду ринкової трансформації вітчизняної економіки не вдалося розробити ефективного економічного механізму стимулювання економії витрат, що негативно позначається як на фінансових результатах діяльності окремих суб'єктів господарювання, так і на фінансово-економічній ситуації у державі в цілому.

Негативні чинники впливу на результати діяльності суб'єктів господарювання є наслідком впливу не тільки ряду об'єктивних зовнішніх економічних чинників, які пов'язанні з перебудовою та кризовою ситуацією, яка склалася в Україні.

Деякі з цих проблем у різній мірі враховуються в процесі організації, контролю, планування господарської діяльності підприємства. Однак комплексний, інтегрований підхід до витрат в системі стратегічного розвитку підприємства дотепер не одержав достатнього теоретичного й практичного обґрунтування.

Аналіз останніх наукових досліджень. Аналіз економічної літератури дозволив виявити ряд проблем, щодо поняття витрат та сучасних підходів до їх сутності. Витрати у підприємницькій діяльності посідають одне з головних проблемних питань теоретичного та практичного характеру. Питання економічної сутності витрат ще досі залишається не дослідженим, оскільки дотепер немає одностайної думки щодо трактування даного терміну. Найбільша полеміка в економічній літературі розгорнулася щодо правомірності та необхідності вживання термінів «витрати» та «затрати».

Проблеми витрат діяльності підприємства досліджують ряд вітчизняних науковців, серед яких: Асаул А., Бондаренко Т., Булатов М.А., Бутинець Ф.Ф., Волкова О.Н., Врублевський Н.Д., Грещак М.Г., Гордополов В.Ю., Дроздова Т., Золотарьова Н., Зонова А.В., Кафка С.М., Ковтун С., Кондраков Н.П., Кравчук Ю.Б., Кузьміна М.С., Кукукіна І.Г., Куцигіна О.А., Кустарьова В., Лебедєв В., Медведєв М.Ю., Мельник Л.Г., Мус Г., Нападовська Л., Нашкаревська Г.В., Ніколаєва С.А., Немцов І.,

Павелко О.В., Пойда Ю.М., Партин Г.О., Погорелов Ю., Прохоров Ю., Скрипник М., Мних Є., Турило А.М., Турило А.А., Череп А.В., Череткова Н.О., Юрченко К. та інші. Зарубіжних учених таких як: Андерсон Х., Вальрас Л., Візер Ф., Джевонс В., Дж. Рис., Ентоні Р., Смітом А., Рікардо Д., Нідлз Б., Маркс К., Менгер К., Парето В. та ін.

Так наприклад, Булатов М.А. у навчальному посібнику «Теорія бухгалтерського обліку» ототожнює поняття «витрати» і «затрати» та визначає їх як «ціну, сплачену за товари або послуги або грошова сума, що потрібна для їх виробництва або створення, складає їх вартість (затрати, витрати)», Бутинець Ф.Ф. в Бухгалтерському словнику розглядає витрати, як «грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою, економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених в процесі господарської діяльності», автор посібника Врублевський Н.Д., при визначенні терміну «витрати» відмічає наступне: «поняття витрати», являє собою узагальнюючий термін, поєднуючи в собі затрати підприємства, витрати виробництва (затрати на виробництво), що відносяться на собівартість незавершеного виробництва та виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг за відповідний (звітний) період часу», автор статті під назвою «Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства» Погорелов Ю., визначає, що «затрати підприємства розглядаються як вартісне вираження обміну (надходження факторів виробництва на підприємство, що практично завжди супроводжується оплатою за них у формі грошових платежів) та трансформації ресурсів підприємства, яка супроводжується створенням нової вартості, а також невідшкодованого виходу ресурсів за межі підприємства». У статті під назвою «Затрати і витрати: проблема трактування понять» Скрипник М. зазначає, що термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час як термін «витрати» – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам.

Отже, як бачимо існує безліч підходів до трактування понять витрати і затрати. Однак, сьогодні в економічній літературі немає однозначного поняття цього терміну.

Мета роботи полягає у визначенні концепції сучасних підходів до

поняття витрат суб'єктів підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Діяльність підприємства пов'язана з витратами матеріальних, трудових, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування та реалізацію товарів. Витрати пов'язані зі створенням нової вартості, різними формами капіталу, прибутком, тому вони безпосередньо визначають можливість функціонування підприємства. Витрати у підприємницькій діяльності посідають одне з головних проблемних питань теоретичного та практичного характеру. Питання економічної сутності витрат ще досі залишається не дослідженим, оскільки дотепер немає одностайної думки щодо трактування даного терміну. Найбільша полеміка в економічній літературі розгорнулася щодо правомірності та необхідності вживання термінів «витрати» та «затрати».

Розглянемо детальніше сутність категорії «витрат» з точки зору історичного розвитку, поглядів вітчизняних та зарубіжних учених, трактування різних літературних джерел.

Знання про витрати мають свою історію, еволюція та етапи становлення. Досліджуючи наукові джерела, можна виокремити п'ять етапів розвитку знань про витрати:

- перший етап – необхідність відстежування, обліку та контролю витрат на господарському та державному рівнях, була обумовлена господарськими потребами та виникла у Стародавньому світі (XXVII – IV ст. до н.е.). У Єгипті (2500 р. до н.е.) використовувались кошториси і контроль за їх виконанням, нормуванням та складались письмові звіти про витрати. У Вавилоні (2200 р. до н.е.) використовувались зведені наряди на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами робіт та категоріями робітників, здійснювалось нормування витрат. Норми витрат визначались розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. У документах фіксували використання сировини, витрати робочого часу у людино-годинах, кількість продукції. Облікові одиниці були різноманітними. Дані промислового обліку тих часів показують, що калькуляцій не існувало, а результати господарської діяльності визначались в цілому по господарству шляхом порівняння всіх витрат зі всіма доходами [26]. В XV ст. до н.е. в Єгипті почали застосовувати державне рахівництво: ведення облікових книг та складання

звітності за державними доходами та видатками [8];

- другий етап – у Греції (III ст. до н.е.) було покладено початок основам складання фінансової звітності, яка ґрунтувалась на паралельному відображенні доходів та витрат від різних видів діяльності. Облік проводили у вигляді хронологічних записів. Звітність за хронологічним реєстром за допомогою рекапітуляції (систематичного рознесення всіх хронологічних записів) привела до появи нового методу – рахунку. В даному періоді також відбувалось нормування витрат та доходів. В Афінах працювали спеціальні чиновники та контролери, до обов'язків яких входило ведення обліку та складання звітів про доходи та видатки держави. Про те, що в стародавні часи відслідковували і обліковували витрати свідчить Біблія, де в книзі «Вихід» перелічені всі витрати, які були витрачені на будівництво скинії заповіту [19]. Одним з основоположників наукової економіки є Ксенофонт, автор трактату «Ойкономія» («Про домашнє господарство»). Однак, справжнім титаном економічного вчення античності є Аристотель, який вважав ідеалом господарства – натуральні замкнені господарські системи, в яких використовувалася праця рабів. Багатство сприймалося як сукупність продуктів та виробів, які вироблені в цих господарствах. Оптимальним способом досягнення багатства в часи античності вважалося загарбання нових територій і рабів з подальшою раціональною організацією їх праці, тобто виникало питання про зменшення витрат предметів праці шляхом раціонального їх використання. В Римській імперії також приділяли увагу проблемі сутності та визначення факторів, за допомогою яких можна знизити витрати. Римський вчений Варрон виклав свої погляди у трактаті «Про сільське господарство», в якому він шукає шляхи зміцнення економіки, за рахунок зростання інтенсивності виробництва, удосконалення методів експлуатації рабів, використання матеріальної зацікавленості, що в результаті підвищує прибутковість рабовласницьких господарств, зростання ефективності виробництва [28]. У «Законах Ману» містяться постанови про порядок здійснення державних витрат. Радник індійського царя у трактатах «Артхашастра» писав, що ціна товару на ринку складалася з витрат на виробництво та з торгівельних витрат. Сюнь-цзи вважав, що основним принципом економічної політики держави повинна бути економія у витратах. У трактатах «Землеробство» М. Порцій радив влас-

никам маєтків мати менше обладнання, щоб не робити зайвих витрат [34].

Проаналізувавши наведені історичні факти, відмітимо, що в обліку витрат було здійснено певний поступ, але при цьому існувало ще багато нерозкритих облікових таємниць, оскільки не було рахунків витрат, не велись оборотні відомості, не узагальнювались дані балансу [14]. Отже, на перших двох етапах розвитку чіткого визначення категорії витрат не існувало. За витрати вважались ресурси, які були використані у процесі господарської діяльності (праця, матеріали) і були об'єктом обліку на державному рівні;

- третій етап – в економічній науці виникли дві основні теорії, в основі яких перебуває показник витрат: трудова теорія вартості та теорія граничної корисності. Всі інші теорії того періоду були модифікаціями цих двох теорій. Засновником трудової теорії вартості вважають В. Петті та П. Буагільбера. В. Петті підійшов до проблеми визначення вартості з позиції пропорційного обміну, що визначається витратами праці на виробництво товарів та залежить від її продуктивності в різних галузях. В подальшому трудова теорія вартості отримала свій розвиток в працях класиків політичної економії А. Сміта та Д. Рікардо. Зокрема, А. Сміт сформулював три концепції, відповідних до яких вартість:

1. визначається, як витрачена на виробництво товару праця;
2. праця, що купується, тобто кількість чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю;
3. сума доходів (заробітна плата, прибуток, рента).

А. Смітом ввів поняття абсолютних витрат. Д. Рікардо притримувався дещо іншої думки: «Під витратами я не змінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництва не заключається рента» [23]. Він, також зазначав, що у вартість виробленої продукції входить не лише праця, затрачена на її виробництво, але й засоби виробництва. Також Д. Рікардо розробляв теорію порівняльних витрат [23]. Пізніше теорія трудових витрат була витіснена теорією витрат виробництва, відповідно до якої кількість праці є лише одним із чинників, які визначають вартість. Ж.-Б. Сей говорив: «Вартість усіх виробничих послуг, які повинні бути використані при виробництві продукту, складають витрати виробництва цього продукту». Під виробничими послугами він розумів послуги землі, капіталу, праці.

Під витратами підприємства класики політичної економії розуміли сукупність спожитих у процесі виробництва засобів виробництва та необхідної праці робочої сили, які визначають, скільки коштує підприємству виробництво та реалізація товару.

Завершив дослідження трудової теорії вартості К. Маркс у своїй праці «Капітал». Відповідно до марксистської концепції розрізнялися суспільні витрати та витрати окремого товаровиробника. Перші вимірювались витратами живої та уречевленої праці й становили вартість товару. Витрати окремого товаровиробника – це витрати використаних для виготовлення товару засобів виробництва та витрати на оплату праці працівників, зайнятих його виготовленням. Від суспільних витрат (вартості) вони відрізняються на величину додаткового продукту. Окрім витрат на виробництво товару, К. Маркс аналізував витрати, пов'язані з реалізацією товару (витрати обігу), що складаються з чистих (торгівля, реклама) та додаткових затрат (витрати на сортування, зберігання, транспортування). К. Маркс виходив з того, що вартість товару утворюють витрати виробництва і ті витрати обігу, котрі фактично є продовженням процесу виробництва у сфері обігу, тобто додаткові витрати. «Витрати (виробництва) – це те, що коштує товар капіталісту – сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійного і змінного капіталу)» [15]. Від капіталістичних витрат К. Маркс відрізняє дійсні витрати виробництва товару, які складають його вартість [19]. К. Маркс, як і А. Сміт та Д. Рікардо, при визначенні витрат, приймав до уваги лише ті витрати, які на сьогодні входять до виробничої собівартості продукції, а повну собівартість та інші витрати, які впливають на фінансовий результат підприємства, не враховував.

Положення про те, що в основі вартості й ціни товарів лежать витрати праці (в іншому варіанті – витрати виробництва) – один з основних постулатів класичної політичної економії. В 1870-х роках відбулась маржиналістська революція в економічній науці, яка кардинально змінила її методологію і предмет вивчення. Витрати підприємства маржиналісти розглядали як своєрідну корисність, яка ґрунтується на теорії граничної корисності факторів виробництва. Теорія граничної корисності (суб'єктивно-психологічна теорія вартості) по-іншому підходила до розуміння вартості та витрат виробництва. Її представ-

ники (Ф. Візер, К. Менгер, В. Джевонс, Л. Вальрас, Е. Бем-Баверк, В. Парето) вважали недопустимим зведення вартості до витрат праці або трьох факторів виробництва. За цією теорією, вартість визначається ступенем корисності результату. К. Менгер, представник австрійської школи маржиналізму, стверджував, що не цінність і ціна залежать від витрат виробництва, а навпаки, завдяки існуванню цінності споживчих благ виникає оцінка факторів виробництва, яка і формує витрати виробництва. На його думку, цінність благ вищого порядку, уже витрачених при виробництві блага нижчого порядку, не може бути визначальним фактором цінності останнього. І навпаки, цінність благ вищого порядку у всіх випадках регулюється очікуваною цінністю благ нижчого порядку, для виробництва яких їх призначили чи призначать учасники економічного процесу. Так, на думку Е. Бем-Баверка «... цінність речі вимірюється величиною граничної корисності цієї речі». Дана теорія ігнорує виробництво товарів та значення витрат виробництва. Активно розвивав цю ідею інший представник австрійської школи маржиналізму Ф. Візер. У його розумінні витрати – це цінність найкращої втраченої альтернативної можливості, від якої довелося відмовитись в процесі вибору [18]. Дане визначення отримало назву концепції альтернативних витрат. Маржиналісти також ввели поняття явних і неявних витрат, а також, на відміну від представників класичної школи, досліджували витрати крізь призму окремої ділової одиниці. Сформулювавши поняття граничного продукту (споживчого блага, виробленого продуктивним благом, яке має найменшу граничну корисність), Ф. Візер сформулював «закон витрат виробництва» (закон Візера), за яким гранична корисність граничного продукту зумовлює ціну продуктивного блага, витраченого на його виготовлення та відповідну частину витрат виробництва. Також ним були сформульовані теорії альтернативних витрат, згідно з якими: обмеженість ресурсів визначає конкурентність та альтернативність способів їх використання; витрати виробництва мають суб'єктивний характер і залежать від альтернативних можливостей, якими доводиться жертвувати, продукуючи певне благо; витрати виробництва виступають формою компенсації за відмову від альтернативного способу використання благ, платою за відволікання ресурсів від інших способів їх використання; цінність певного блага є не що інше як недоотримана корисність інших благ, які могли

бути вироблені (куплені) з допомогою ресурсів, витрачених на виробництво (купівлю) цього блага. Зауважимо наступне: маржиналісти не змогли у своїх теоріях подолати суперечності при поясненні цінності та цін із позицій винятково суб'єктивних оцінок корисності благ, а отже, вони не змогли порівняти корисність та витрати суспільно необхідної праці, тобто результати та витрати. М. Туган-Барановський помітив цей недолік. Він ввів наступні, нові за змістом, поняття – «вартість» і «трудова вартість». На відміну від поняття «цінність», вартість – це господарська витрата, яка здійснюється «заради здобування предмета» та включає витрату засобів виробництва та праці. Трудова вартість є частиною цієї витрати, а саме – витратами праці [34].

Поєднати елементи теорії граничної корисності і трудової теорії вдалося А. Маршаллу, засновнику кембриджської школи в політичній економії, з ім'ям якого пов'язують становлення неокласичного напрямку в економічній теорії. В 1890 році вийшла в світ його робота «Принципи політичної економії», яка лягла в основу економічного розвитку та становлення аж до середини ХХ ст. У своїй синтетичній теорії, він сконцентрував основну увагу на розробці теорії цін. Під витратами виробництва А. Маршалл розумів витрати таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал і організаторські здібності [19]. Він розмежував реальні витрати виробництва (пожертви праці, пов'язані з трудовими зусиллями, та пожертви капіталу, пов'язані з утриманням від особистого споживання) та грошові витрати виробництва – «суми грошей, які доводиться сплачувати за ці зусилля і пожертви». Також ним були виявлені закономірності зміни питомих витрат виробництва при зростанні обсягів виробництва та сформульований закон спадної продуктивності (зростання витрат при збільшенні обсягів виробництва), пов'язаний з використанням природних факторів виробництва, та закон зростаючої продуктивності (зниження витрат при зростанні обсягів виробництва), згідно з яким «зростання обсягу витрат праці та капіталу, як правило, сприяє удосконаленню організації виробництва, що підвищує ефективність використання праці й капіталу». А. Маршалл виокремив постійні, змінні, граничні та загальні витрати.

Неокласична теорія вартості А. Маршалла та П. Самуельсона дають розуміння того, що теорії граничної корисності та трудової вартості є

окремими складовими єдиного цілого.

Висновок із вищенаведеного: спільною рисою для теорій трудової вартості та граничної корисності є трактування виробничого процесу як взаємодії трьох основних його факторів, і, як наслідок, склад витрат, що виникають в його процесі.

Велике значення корисності надає у своїй теорії вартості Н. Сеніор, економічні погляди якого викладені у працях: «Нариси з політичної економії» та «Політична економія». Він увійшов в історію економічної науки як автор багатьох оригінальних ідей, які збагатили класичну політичну економію. Н. Сеніор був прихильником «чистої політичної економії», як і Д. Рікардо та Т. Мальтус, обмежував предмет політичної економії як науки вивченням природи виробництва та розподілу багатства. Він є автором суб'єктивно-психологічної теорії «утримання» (стримування), що спирається на вартість витрат виробництва побудованої на двох елементах – праці та капіталі. Згідно теорії стриманості, власники найманої праці та капіталу свідомо себе обмежують на користь певних інтересів. Праця найманого робітника розглядається вченим як втрата власного дозвілля спокою і здоров'я, а капітал – як жертва капіталіста, якій відмовляє собі в радощах споживання, перетворюючи частину свого особистого доходу в засоби виробництва. У теорії «утримання» Н. Сеніор зводить витрати на виробництво до грошового виразу і робить їх на основі цього порівняльними. Витрати виробництва вчений розглядає лише як «регулятор» цін, остаточне визначення яких завершує попит та пропозиція [17].

Проаналізувавши трудову теорію вартості та теорію граничної корисності, а також теорії, що є їх інтерпретаціями, можна зробити висновок про те, що жодна з теорій не є абсолютною, і водночас кожна з них містить раціональні засади та елементи. Під витратами на даному етапі розуміють витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва.

- четвертий етап – характеризується використанням математичних методів у теорії витрат. На початку ХХ ст. неокласики сформуливали виробничу функцію, основна ідея якої полягала у тому, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат та результатів. Є. Слуцький у своїй роботі «Теория предельной полезности» (1910 р.) за допомогою

математичного апарату, використовуючи граничні величини, показав взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції. Г. Фандель початком розвитку теорії витрат вважає їх поділ Е. Шмаленбахом (1925 р.) на постійні і змінні, а також систематизацію ним чинників, які визначають рівень витрат і впливають на нього. Е. Шмаленбах сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість та не пов'язані з потоками платежів за ресурси [30]. Він також зазначав, що актив – це витрати, що не стали доходами, а пасив – доходи, що не стали витратами, і вважав, що для визначення фінансового результату необхідно зосередити увагу на русі грошових витрат і доходів, які в свою чергу повинні включати матеріальні витрати і доходи. У ХХ ст. вводяться в науковий обіг різні види витрат, які вивчаються як об'єкт обліку та контролю. Так, у 1911р. Дж. Гаррісон розробив і впровадив систему стандарт-кост, яка передбачала жорстке нормування передбачуваних витрат. У 1933 р. Ч. Кларк сформулював принципи директ-костингу – методу обліку, при якому в склад собівартості включаються тільки прямі витрати. А. Хіггінс в 1952р. запропонував облік витрат за центрами відповідальності. В середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [13]. Вчені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби виробництва. Так, російські науковці основну увагу приділяли проблемам обліку виробничих витрат і калькулюванню собівартості продукції, а також розвивали ідеї нормативного обліку витрат.

Отже, на даному етапі витрати розглядаються як комплекс матеріальних та грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства і є основою для здійснення калькулювання собівартості продукції.

- п'ятий етап – сучасна економічна література має різні трактування поняття «витрати», але його зміст залишається недостатньо розкритим, тому провідні вчені-економісти та молоді вчені з'ясовують його економічну суть та обґрунтовують єдиний підхід до тлумачення. Дати однозначне визначення категорії «витрати» складно, оскільки вона стосується багатьох процесів (виробництва, споживання, обміну, обігу, нагромадження), а також є об'єктом обліку, контролю, аналізу, планування та управління. Суперечки виникають через те, що він означає, коли

та як вживати терміни «витрати», «затрати», «витрати на виробництво», «затрати на виробництво». Плутанину в термінологію вносить вживання в російській та іноземних мовах декількох термінів близьких за змістом до українських: «расходы», «затраты», «издержки». Так, у французькій мові «издержки» та «расходы» мають відповідність словам «depense» (f, p) та «frais» (m, pl), «затраты» – «depense» (f), а «расходы» – «depense» (p) [16]. Німецькою мовою «издержки» – це «ausgaben» (pl), «издержки производства» – «produktionskosten» (pl), «затраты» – «aufwand» (m) (затрати енергії, часу і т.д.), «ausgabe» (f) (затрати грошей), «расходы» – «verbrauch» (m) (споживання) [25]. В англійській мові «издержки» – «expenses», «costs», «издержки производства» – «costs of production», «затрата», «расход» – «expenditure», «затраты», «расходы» – «expenses», «costs» [7].

Російський вчений Я. Соколов вважає: «в русском языке минимум три термина имеют совершенно одинаковое содержание: расходы, затраты, издержки. Все попытки разграничить их содержание лишены смысла» [27].

У Податковому кодексі України: «витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [1]. Визначання витрат дає національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С) БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [2]. У Положенні з бухгалтерського обліку «Расходы организации» Російської Федерації (ПБО 10/99) визначено, що «витратами організації визначається зменшення економічних вигод у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за виключенням зменшення вкладів за рішенням учасників (вкладників

майна)» [3]. Визначення витрат в П(С)БО 1 тлумачить зміст витрат як елемента фінансової звітності, а саме як елемента типової форми №2 «Звіт про фінансові результати». Поряд з цим в п. 21, 22 П(С)БО 16 «Витрати» вказано, що «витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати» [4]. В цьому групуванні проявляється чіткий поділ всіх витрат на предмети праці, живу працю і знос засобів праці, на затрати живої і уречевленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва. В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкція про План рахунків) [6] немає в назві рахунків 8 класу «Витрати за елементами» терміну «затрати», крім рахунку 85 «Інші затрати». Тобто, на нашу думку, як в П(С)БО, так в Інструкції про План рахунків, поняття «витрати» і «затрати» ототожнюються. Звернемо увагу, що в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), а саме в МСБО 2 «Запаси» та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів до МСБО поняття «затрати» не фігурує, а застосовується термін «витрати» та поняття витрат в контексті виробничих витрат, зокрема виробничих накладних витрат [22]. Отже, в МСБО розмежовані поняття «витрати» як елемент фінансової звітності та «виробничі витрати», тобто, «витрати виробництва» як вартість виробництва незавершеного продукту, і відсутній такий термін як «затрати», оскільки термін «затрати» має натурально-речовий зміст, а не вартісний (наприклад, затрати праці – людино-години, людино-дні).

У нормативних актах України не використовується термін «затрати», хоча даючи визначення «витрат» деякі вчені-економісти вживають як поняття «витрати», так і «затрати». В економічних виданнях поряд з терміном «витрати» вживається термін «затрати». Інститут української мови вважає, що: «... слово витрати вживається на позначення грошей, коштів, витрачених на що-небудь», а «... слово затрати – використання, витрачання часу, сил тощо на що-небудь з певною метою» [20]. У фінансовій сфері перевага надається терміну витрати на позначення зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи виникнення заборгованості, що веде до змен-

шення власного капіталу. Отже, на сучасному етапі розвитку української мови у питаннях використання коштів доцільним є вживання терміна «витрати».

Рада зі стандартів фінансового обліку США (РСФО) дає визначення витрат, виходячи в основному з розрізу активи/кредиторська заборгованість: витрати у її трактуванні – це відтік або інше використання активів і/або виникнення кредиторської заборгованості у результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта [11].

Інститут присяжних бухгалтерів США наводить наступні визначення: «Затрати – величина, що приписується товарам, які отримані або будуть отримані. Витрати у самому широкому розумінні слова включають усі здійснені витрати, що вираховуються з доходів» [11].

Висновки. Провівши аналіз вживання терміну «витрати» словниках та енциклопедичних виданнях, монографіях, підручниках, наукових статтях з обліку, аналізу та контролю витрат, ми виділили чотири групи визначання цього терміну:

1. витрати, визначені в законодавчо-нормативній базі, як на рівні держави, так і міжнародних стандартів;
2. поняття витрат, сформульовані політекономістами та економістами;
3. визначення витрат, з точки зору фінансового обліку;
4. визначення витрат для управлінського обліку (менеджерів у сфері витрат).

На нашу думку, філософія формування витрат впливає на всі сфери діяльності підприємства і передусім на його фінансову та облікову системи. Адже структура витрат визначає структуру основного і оборотного капіталів, обсяги потреби у фінансових ресурсах і форми фінансування. Водночас визначені теорією витрат пропорції створюють основу для обліковування, планування і прогнозування витрат.

У методологічному плані важливо розмежовувати виявляючу і формуючу функції теорії витрат. Сутність виявляючої функції теорії витрат полягає у тому, щоб виявляти та систематизувати чинники формування витрат. Водночас сутність формуючої функції теорії витрат полягає у тому, щоб визначити таке поєднання факторів впливу на витрати, яке забезпечить оптимальне вирішення поставленого завдання.

Отже, витрати суб'єктів підприємництва або економічні витрати як базова категорія економічної науки і бізнесу необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які б підказували дослідникам найкоротший шлях до істини, а в прагматичному плані сприяли їх мінімізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: № 2755-VI від 02.12.2010 р. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): Утверждено приказом Минфина РФ № 331 от 06.05.1999 г. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.businessuchet.ru/content/docmment_r_D80F6CB0-3C7C4AE4-01B3324B.html.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
5. МСБО «Запаси» // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id&cat_id=92408.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
7. Англо-русский и русско-английский словарь (краткий) [Текст] / Под ред. О.С.Ахмановой, Е.А.М.Уилсон.- 3-е изд., испр. – М.: Рус. яз., 1991. – 663с.
8. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н.С. Андрущенко// Економічна теорія та історія економічної думки. — 2007. - № 5. - с. 3-7.
9. Бланк И. А. Словарь–справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К. : “Ника – Центр”, 1998. – 480 с.
10. Бондаренко Т. Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т. Ю. Бондаренко – К., 2009. – С. 19.
11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]

- / Ф.Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. — Житомир : ПП «Рута», 2003. — 544 с.
12. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ЖІТІ, 2000. — 640 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / 2-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП “Рута”, 2001. — 512 с.
14. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: [монографія]. - Житомир: ЖДТУ, 2006. - 620 с.
15. Власенко Л. А. Економічна сутність поняття «витрати» // Формування ринкових відносин в Україні. — 2009. - №1(92). — С. 30-65.
16. Выгодская К.С. Краткий французько-русский и русско-французский словарь [Текст]: изд. 11-е пересмотр. и доп. / К.С. Выговская, О.Л. Долгополова. — М. Сов. Энциклопедия, 1973. — 672 с.
17. Історія економічних вчень: Навчальний посібник / За ред. В. В. Кириленка. — Тернопіль: “Економічна думка”, 2007. — 233 с.
18. Історія економічних учень: Підручн.: У 2 ч. - Ч. 1 / За ред. В.Д. Базилевича. - 3-те вид., випр. і доп. - К. : Знання, 2006. - 582 с.
19. Історія економічних учень: Підручник / Л.Я.Корнійчук, Н.О.Татаренко, А.М.Поручник та ін.; За ред. Л.Я.Корнійчук, Н.О.Татаренко — К.: КНЕУ, 2001- 564 с.
20. Лист Інституту української мови від 14.04.2006 р. №307/365
21. Мідлтон Д. Бухгалтерський облік і прийняття управлінських рішень / Д. Мідлтон. — М. : Аудит, 1977. — 401 с.
22. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004/ Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Ч. 1. — К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. — 1304 с.
23. Погорелов Ю. С. Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Ю. С. Погорелов. — Донецьк, 2006. — 32 с.
24. Рикардо Д. Сочинения. — Т.3 / Пер. Англ. под. ред. М.Н.Смит. — М.: Госполитиздат, 1955. — 294 с.
25. Русско-немецкий словарь: Ок. 22000 слов [Текст] / Е.Б.Линднер, М.А.Дарская, А.А.Лепинг, М.А.Сергиевская; Под ред. А.А.Лепинга. — 31-е изд., испр. и доп. — М.: Рус. Яз., 1985. — 528 с.
26. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 367 с.

27. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
28. Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. - 2003. - № 4. - С. 380-388.
29. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства; навч. посібник / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. - К.; Центр навчальної літератури, 2006. - 120 с.
30. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Пер з нім.; За ред. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
31. Череп А. В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання: автореф. дис. д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 “Економіка і управління підприємствами” / А. В. Череп. – К., 2008. – С. 38.
32. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия : [пер. с нем. А. Г. Портнева] / Шмален Г. – М. : 1996. – 512 с.
33. Юрченко К. Г. Класифікація витрат виробництва в нових умовах господарювання / К. Г. Юрченко // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – №: 11. – С. 101-105.
34. Юхименко П.І., Леоненко П.М. Історія економічних учень: Навч. посіб. - [3-тє вид., випр.]. - К.: Знання - Прес, 2002. - 514 с.