

СУТНІСТЬ ВИТРАТ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

Досліджено сутність витрат як економічної категорії у різні часові періоди. Проведено аналіз наукової літератури щодо розкриття проблемних питань на сучасному етапі трансформації знань про витрати

Постановка проблеми. Витрати в господарській діяльності підприємства посідають одне з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру. Проте, незважаючи на це, вивчення змісту поняття "витрати" в історичному аспекті залишається не достатньо розкритим, а тому потрібно дослідити його економічну суть.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Сьогодні витрати розглядає значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених та науковців. Серед них можна виділити таких як: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан. Вони проводять дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку витрат, зокрема, розглядають поняття та класифікацію витрат, методи обліку, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, методи проведення аудиту витрат, ефективності управління витратами, при цьому розглядають їх у різних галузях економіки.

Проте розкриттям економічного змісту витрат займалися лише такі вчені та науковці як Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, З.Р. Задорожний, Н.С. Андрущенко, О.В. Олійник.

Метою дослідження є узагальнення сутності витрат як економічної категорії.

Викладення основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік як наука постійно розвивається, вдосконалюється, формуються нові наукові напрями дослідження. Особливе місце в цьому посідають витрати, оскільки вони впливають не тільки на собівартість продукції та її ціну, а й на обсяг одержаного прибутку і всю господарську діяльність підприємства загалом та на його функціонування в майбутньому.

Еволюція знань про витрати має свою історію, етапи становлення. Вчений Н.С. Андрущенко на основі своїх досліджень виокремив чотири етапи розвитку знань про витрати:

– перший етап – публічна звітність про витрати, відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – II ст. до н.е.);

– другий етап – здійснення спроб розкрити суть поняття "витрати", поява різних теорій витрат (XIV-XIX ст.);

– третій етап – використання математичних методів в теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкту обліку і контролю (XX ст.);

– четвертий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX – поч. XXI ст.) [3, с. 4].

На першому етапі формується найпростіше уявлення про витрати та їх роль у веденні господарства.

Економіка як наука почала зароджуватися ще в античності. Так, одним з основоположників наукової економіки є Ксенофонт, автор праць "Про доходи" та "Економіка" або вчення про господарство. Однак справжнім титаном економічного вчення античності є Аристотель. Він вважав, що ідеал господарства – це

натуральні замкнені господарські системи, в яких використовувалася праця рабів. Багатство сприймалося як сукупність продуктів, виробів, вироблених в цих господарствах.

Оптимальним способом досягнення багатства в часи античності вважалося загарбання нових територій і рабів з подальшою раціональною організацією їх праці, тобто постає питання про зменшення витрат предметів праці шляхом раціонального їх використання [29, с. 382].

Розглядаючи дане питання слід звернути увагу на староіндійську економічну думку IV-III ст. до н.е., а саме на трактат "Артхашастра". Автором цієї праці є Каутілья – радник царя Чандрагупти I.

Каутілья розглядає проблему "вартості речей" та ринкової ціни товару. Він вважав, що ціна товару на ринку складається з витрат на виробництво та торговельних витрат, а тому торговець повинен визначати частку прибутку в ціні товару в розмірі 5 % ціни на місцеві товари і 10 % – на ввізні [29, с. 383].

Проблеми сутності та визначення факторів, за допомогою яких можна знизити витрати, розглядали і в Римській імперії. Зокрема римський вчений Варрон. Свої погляди він виклав у трактаті "Про сільське господарство". У своїй праці вчений шукає шляхи зміцнення економіки, за рахунок зростання інтенсивності виробництва, удосконалення методів експлуатації рабів, використання матеріальної зацікавленості тощо, що в результаті підвищує прибутковість рабовласницьких господарств, зростання ефективності виробництва.

Проте із занепадом Римської імперії, продуктивність рабовласницької праці значно зменшилася, що призводило до погіршення якості продуктів праці. Цю проблему розглянув у своїй праці "Про сільське господарство" римський вчений Колумела. Він писав про те, що "раби завдають полям значних збитків, погано ставляться до праці, до інвентаря, крадуть". Вчений вважав, що виходом з даної кризи є перехід до використання праці вільних виробників [29, С. 383]. Звідси можна сказати, що економічний розвиток країни має великий вплив не тільки на господарську діяльність господарства чи підприємства, а й на кожен її елемент окремо.

Питання обліку витрат в стародавніх країнах досліджували О.В. Олійник та В.О. Іваненко, на основі чого вони узагальнили основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку в давні часи (табл. 1) [6, с. 454].

Таблиця 1. Основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку витрат в давні часи

Країна	Часовий період	Основний вклад у розвиток обліку витрат	Зародження основних принципів та елементів системи бухгалтерського обліку

Єгипет	2500 р. до н.е.	Використання кошторисів і контроль за їх виконанням, нормуванням	Складання щоденних письмових звітів про витрати
Вавилон	2200-2150 рр. до н.е.	Використання зведених нарядів на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами та категоріями робітників	Здійснення планування (нормування) та контролю витрат на оплату праці
Єгипет	15 ст. до н.е.	Поява державного рахівництва – ведення облікових книг і складання звітності за державними доходами та видатками	Ведення централізованого обліку доходів і витрат
Греція	3 ст. до н.е.	Започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності	Спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, тобто складання самостійної звітності за кожним видом діяльності

Отже, як видно з табл. 1, розвиток знань про витрати бере свій початок ще в стародавніх країнах: Єгипті, Вавилоні, Греції, де сформувалися зародки поняття "витрат" та відображення їх в обліку, що стало підґрунтям для проведення подальших досліджень.

Другий етап характеризується значними внесками у дослідження витрат. Зокрема, поняття витрати та уявлення про них розвивалися в працях таких вчених економістів: А. Сміта, Д. Рікардо – теорія затрат, К. Маркса – теорія трудової вартості, У. Петті – вчення про справедливую ціну, А. Маршалл та інші.

Основні положення економічної категорії витрат виробництва, як зазначає О.В. Олійник [23, с. 65], розроблені класиком політичної економії К. Марксом. Дане поняття він розглядає з точки зору теорії трудової вартості, яка ґрунтується на двох принципових категоріях – витрати виробництва і витрати обігу.

Витрати виробництва представляють собою витрати на виробництво, які повинні понести організатори підприємства з метою створення товарів і наступним отриманням прибутку.

Категорія витрат обігу пов'язана з процесом реалізації товарів, до яких відносяться додаткові витрати обігу, а саме витрати на пакування, сортування, транспортування та зберігання товару. Цей вид витрат близький до витрат виробництва.

Витрати виробництва та обігу Маркс розглядав в процесі формування витрат за їх основними елементами у виробничому процесі. Він виділяв особливий вид витрат – "витрати на зберігання" [17, с. 194]. Також вчений виокремлював витрати на ремонт основних засобів, поділяючи його на капітальний та поточний [17, с. 195].

Основні свої погляди К. Маркс виклав у праці "Капітал".

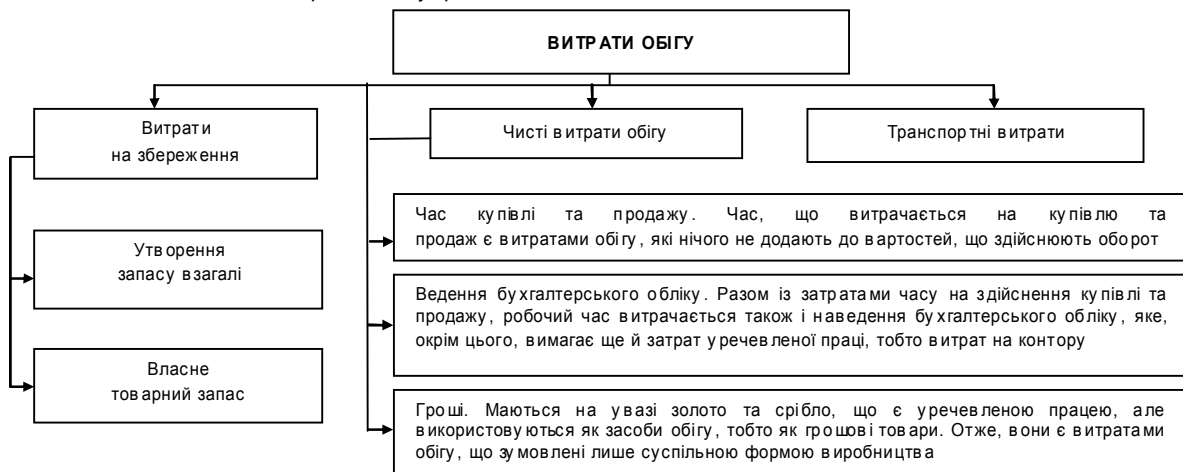


Рис. 1. Класифікація витрат обігу за К. Марксом [17]

Розглядаючи витрати обігу слід згадати про значний внесок вітчизняних авторів радянського періоду у їх дослідження та витрат загалом.

Зокрема, в економічній енциклопедії в 1972 році вчений-економіст А.А. Якобі визначає витрати обігу як сукупність витрат, пов'язаних із процесом обігу товарів, які за своєю економічною природою розподіляються на чисті та додаткові [38, с. 533].

У 1886 році вчений К. Каутський провів аналіз "Капіталу" К. Маркса і основні результати свого дослідження опублікував у праці "Экономическое учение Карла Маркса". Його дослідження продовжив А.М. Фабричнов. Вчені свою увагу зосередили саме на витратах виробництва. У результаті проведених досліджень А.М. Фабричнов дійшов до висновку, що "в економічному вченні К. Маркса поняття "витрат виробництва" використовується на різних ступенях абстракції в чотирьох різних взаємопов'язаних значеннях, кожне з яких послідовно випливає одне із іншого, а саме:

– дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці, що співпадають з вартістю: $c + v + m$, де c – витрати придбання засобів виробництва, v – витрати на купівлю робочої сили, m – додана вартість;

– капіталістичні витрати виробництва як затрати капіталу: $c + v$ на противагу праці. Ця категорія характеризує просте відтворення на меншому ступені абстракції, рівні узагальнення;

– витрати виробництва в значенні ціни виробництва, що дорівнює капіталістичним витратам виробництва плюс середній прибуток: $c + v + P$;

– витрати виробництва функціонуючого капіталіста ($c + v +$ частина m), які називають собівартість" [30, 1987].

З виникненням необхідності визначення витрат в залежності від кількості виготовленої продукції, другою принциповою категорією у характеристиці витрат, яку розглянув Маркс, були витрати обігу (рис. 1).

Пізніше А.І. Абатуров опублікує наступну свою працю, у якій відзначає, що: “Радянська торгівля здійснює доведення товарів народного споживання від виробництва до споживачів і їх реалізацію населенню. Виконання цих функцій торгівлі пов'язано з окремими витратами живої і уречевленої праці. Ці витрати, які виражені в грошовій формі і які виникають у сфері обігу, є витратами обігу. До них відносяться витрати на купівлю, транспортування, зберігання, сортування, упаковку, продаж, облік руху товарів, а також витрати, які пов'язані з управлінням торговими організаціями і підприємствами” [1, с. 3].

Порівнявши ці два визначення видно, що в своїй другій праці автор виокремлює таку складову витрат обігу як управлінські витрати.

У праці “Фінанси торгівлі” вчений А.М. Бірман зазначає, що витрати уречевленої живої праці об'єктивно необхідні не лише в процесі виробництва, але й у сфері товарного обігу. Автор розглядає фінансові особливості окремих елементів витрат, а саме:

- кошти, що йдуть на закупівлю товарів, призначених для запасів. Вони не витрачаються безповоротно, а авансуються і постійно знаходяться в обороті підприємства;

- поточні витрати з організації процесу товарного обміну або витрати обігу. Кошти на ці цілі надходять після кожного акту реалізації товарів у складі виторгу, тобто виручки;

- капітальні вкладення в розширене відтворення основних фондів. Протягом певного періоду часу вони окупаються;

- безповоротні витрати, що виходять із сфери діяльності підприємства. Це відрахування в державний бюджет частини прибутку, амортизаційного фонду, прямих податків та інших платежів;

- внутрішньосистемний перерозподіл оборотних коштів, прибутку, доходів, що не змінює обсягу фінансових ресурсів всередині галузі, проте також носить економічний характер витрат;

- витрати населення у сфері споживання на придбання товарів (витрати споживання) [31, с. 31].

Вчений В.А. Раєвський визначає витрати обігу як один із найважливіших якісних показників господарської діяльності торговельного підприємства, в якому найбільш повно відображаються всі позитивні і негативні чинники в організації торговельного процесу [2, с. 415].

Російський вчений К.А. Раїцький зазначає, що “У реальній дійсності поняття витрат є багатофункціональною категорією. На підприємствах торгівлі розрізняють витрати на закупівлю товарів, капітальні вкладення в розширене відтворення основних фондів і поточні витрати на організацію господарської діяльності (транспортування, зберігання, сортування, упаковку, рекламу і реалізацію товарів)” [27, с. 413]. Крім того, автор зазначає, що витрати обігу – це витрати, які пов'язані з рухом товарів від виробників до споживачів, включаючи їх реалізацію кінцевим споживачам. А тому він пропонує їх розглядати як собівартість закуплених товарів, витрат доставки та реалізації.

Підсумовуючи можна сказати, що витрати обігу – це сукупність грошових та матеріальних засобів для виготовлення, зберігання, транспортування та доведення товарів до споживачів.

Розглядаючи поняття “витрати” в працях А. Сміта, слід зазначити, що він розкривав його з іншого підходу, який виклав у теорії вартості. Вчений розглядає вартість товару як суму таких складових: заробітна плата, прибуток і земельна рента. Так, у своїй праці “Исследование о природе и причинах богатства народов” А. Сміт зазначає, що “вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів розподіляється сама в цьому випадку на дві частини, з яких одна йде на оплату їх заробітної плати, а друга – на оплату прибутку їх підприємця на весь капітал, який він авансував у вигляді матеріалів і заробітної плати”.

Послідовником А. Сміта в його наукових дослідженнях є вчений Д. Рікардо. Він стверджував, що вартість товару або кількість будь-якого іншого товару, на який він обмінюється, залежить від відносної кількості праці, яка

необхідна для його виробництва, а не від заробітної плати, яка сплачується працівнику за його роботу.

Значний внесок в дослідження витрат зробили і представники неокласичної школи. Так, неокласик А. Маршалл запропонував нове розуміння поняття “витрати виробництва”: він виключив з них витрати на засоби виробництва і включив до них прибуток. На основі цього можна зробити висновок, що заробітна плата і прибуток зростають паралельно збільшенню виробництва. Крім того, А. Маршалл ототожнює прибуток з відсотком, рівень якого визначається попитом і пропозицією капіталу.

Вчений Е.Х. Чемберлен стверджував про нетотожність витрат виробництва та відповідної ціни виробника і витрат на збут з різницею між кінцевою роздрібною ціною та ціною виробника. Крім цього, він зазначав, що витрати не закінчуються затратами на виробництво товару в межах заводу чи фабрики, що, по суті, можна віднести до витрат обігу, оскільки ще підприємство несе витрати на транспортування, сортування, зберігання та доставку товарів.

В кінці XIX століття з'являється ряд нових концепцій. У маржиналістів (Менгер, Візер) витрати постають як психологічне явище, основане на граничній корисності, тобто сума коштів, які сплачує фірма за придбані фактори виробництва, визначається граничною корисністю.

Як зазначають В.П. Сухораб, С.М. Ксьондз, поняття витрат у маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати і доходи якого розглядаються як функції від масштабу виробництва [28, с. 170].

Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно якої дійсні витрати виробництва даного товару рівні найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби по-іншому використало зазначені виробничі ресурси. Візер розглядає витрати як своєрідну корисність. Згідно закону Візера – вартість витрат є похідною від вартості продукту [37, с. 244].

Третій етап характеризується використанням математичних моделей у теорії витрат. Так, Е.С. Слуцький за допомогою математичного апарату показав взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції.

Також слід виділити німецького теоретика бухгалтерського обліку Е. Шмаленбаха. Він зазначав, що актив, крім грошових коштів, – це витрати, які ще не стали доходами, а пасив – доходи, що не стали витратами. На основі чого він виділив наступні розділи: 1) витрати, але ще не затрати; 2) витрати, але ще не надходження коштів; 3) цінності, які стануть затратами; 4) цінності, які стануть доходами; 5) капітал.

На сучасному етапі існують різні підходи до поняття витрат, що викликане, як вважає О.В. Павелко, тим, що витрати розглядаються з двох позицій: “придбання засобів виробництва та з позиції використання в процесі виробництва” [25, с. 368].

Так, Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Форстер є представниками першого підходу, а тому вважають, що “витрати – це складні ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги” [30, с. 21].

Представники сучасної економічної теорії, а саме Макконнелл, Стенлі Л. Брю, Едвін Дж. Долан і Дейвід Е. Ліндсей, у своїх дослідженнях більш глибоко розглянули аналіз витрат виробництва, і розглядаючи їх сутність, вони враховують обмеженість ресурсів і можливість альтернативного використання.

Вчений К.Р. Макконнелл у своїй праці “Економікс: принципи, проблеми і політика” зазначає, що розуміння економістами витрат базується на факті рідкості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Витрати в економіці безпосередньо пов'язані з відмовою від можливості виробництва альтернативних товарів та послуг. Точніше кажучи, економічні або тимчасові витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва товарів, рівні його вартості або

цінності, при найкращому з можливих варіантів використання. Така концепція витрат була втілена у кривій виробничих можливостей [16, с. 430].

Вчений К.Р. Макконнелл розглядав економічні витрати з позиції окремого підприємства, а саме, економічні витрати – це виплати, які фірма повинна зробити, або ті доходи, які фірма повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.

Такі витрати можуть бути як зовнішніми, так і внутрішніми. Всі виплати, які підприємство несе з власних ресурсів на користь сторонніх осіб, вважаються витратами зовнішніми. Витрати на власні та самостійно використовувані ресурси є неоплачуваними, або внутрішніми.

На основі проведених досліджень щодо питань витрат на сучасному етапі, можна сказати, що дане питання залишається дискусійним і сьогодні.

Так, нами розглянено розкриття питань щодо витрат у наукових виданнях, на основі чого проведено їх систематизацію за роками (рис. 2), що обумовлено потребою визначення інтересу теоретиків та практиків до питань витрат. Для цього нами розглянуто матеріали наукових конференцій за 1993-2009 рр., а також статті з вісників. У результаті проведеного дослідження нами виявлено, що протягом цього періоду було опубліковано 889 статей, які присвячені розкриттю питань пов'язаних з витратами. На основі цих даних проведено групування статей за роками та тематикою статей (рис. 2).

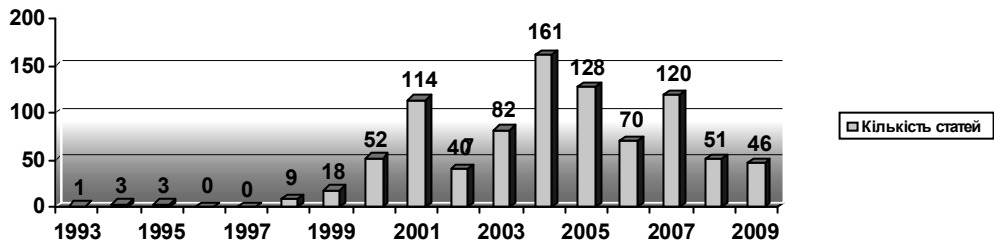


Рис. 2. Систематизація наукових видань за 1993-2009 рр.

Отже, як видно з рис. 2, найбільша кількість статей опублікована у 2004 році – 161 або 18,11 % від загальної сукупності, а найменша – у 1993 р. лише одна, проте у 1996 та 1997 рр. не опубліковано жодної статті із розглянутої кількості статей.

Протягом 1993-1999 р. не спостерігається значної зацікавленості вченими та науковцями даною тематикою, про що говорить кількість опублікованих статей, а саме із загальної сукупності досліджених статей лише 34 або 3,82 % написані в цей період, хоча кількість статей з кожним роком поступово збільшується. Це пояснюється тим, що протягом 90-х років Україна поступово переходить до ринкової економіки, вводяться зміни до законодавства щодо регулювання ведення бухгалтерського обліку, в т.ч. й витрат. Проте вже з 2000

року спостерігається стрімке зростання. Так, у 2000 р. опубліковано 52 статті або 5,85 %, а в 2001 році – 114 або 12,82 %. Такі зміни викликані перш за все прийняттям та введенням в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На основі чого можна поділити досліджені статті на два періоди: 1993-1999 рр. – період до введення національних стандартів бухгалтерського обліку та 2000-2009 рр. – період після введення стандартів. З їх використанням з'являються нові проблеми в обліку витрат, їх визнанні, розподілі тощо.

Наступною ознакою для систематизації наукових видань є тематика статей. Дане групування дасть змогу визначити найбільш актуальні питання, які розглядаються вченими та науковцями щодо витрат. Результати дослідження відображено на рис. 3.

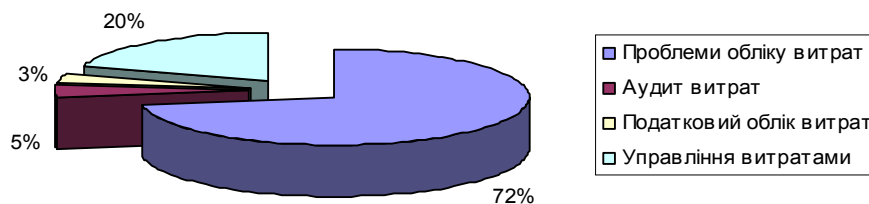


Рис. 3. Систематизація наукових видань за тематикою статей

На основі проведеного аналізу статей за тематикою (рис. 3) виявлені проблемні питання можна згрупувати за такими напрямками: проблеми бухгалтерського обліку витрат, управління витратами, проведення аудиту витрат, податковий облік витрат.

Як видно з рис. 3, науковців та вчених найбільше цікавлять проблемні питання щодо обліку витрат, адже 72 % досліджених статей присвячено їх розкриттю, що пов'язано саме з впливом витрат на визначення фінансового результату підприємства, найменше опубліковано статей за тематикою податкового обліку витрат – всього 3 % або це 27 статей. Дану тематику вчені почали піднімати лише з 1997 р. після введення в дію Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", оскільки виникла неузгодженість податкового та бухгалтерського обліку. Крім того порядок визнання валових витрат врегульовується чинним законодавством, тому більше ці питання вирішуються на практичному рівні.

Проте, центральним питанням все-таки залишається бухгалтерський облік витрат, а саме їх методи. Проблема полягає в тому, що деякі вчені та науковці їх розглядають у поєднанні з методами калькулювання. Відповідно, особлива увага приділяється дослідниками щодо розмежування та єдності цих методів. Одними з перших дану проблему підняли акад. М.Г. Чумаченко [34] та проф. І.А. Басманов [4]. Вони вважають, що методи обліку витрат та калькулювання потрібно розглядати окремо один від одного.

Розглядаючи дане питання, слід виділити два підходи до цієї проблеми: 1) єдність методів обліку витрат і калькулювання та 2) розмежування цих методів. Так, представники першої групи такі вчені, як І.А. Басманов, Г. Голл, М.В. Дмитрієв, С.А. Котляров, О.С. Наринський, О.Є. Ніколаєва, П.П. Новиченко, В.Ф. Палій, І.І. Поклад, М.С. Пушкар, С.І. Селезньов, О.О. Тарбеев, В.В. Солко, О.В. Стражев, С.Ш. Шергальов, М.Г. Чумаченко, вважають, що методи обліку витрат і калькулювання слід розглядати відокремлено один від одного, оскільки вони

виконують різні функції.

Представники другого підходу, а саме, П.С. Безруких, М.А. Бикадоров, І.Л. Грунтфлест, В.П. Загородній, П.І. Камішанов, Т.П. Карпова, В.Е. Керимов, Є.П. Козлова, М.П. Кондраков, І.О. Ламікін, Б.М. Литвин, А.Ш. Маргуліс, В.К. Радостовець, Б.С. Щеглов, С.О. Щенков, розглядають облік витрат як калькулювання у тій чи іншій формі, тобто методи обліку витрат і калькулювання є однаковими.

Всі користувачі облікової інформації прагнуть отримувати достовірну інформацію про господарську діяльність підприємства, з цією метою періодично проводиться зовнішній або внутрішній аудит. Оскільки витрати є фактором, який впливає на прибутковість господарюючого суб'єкта, то аудит витрат є необхідним. У статтях науковці розглядають питання методики проведення аудиту витрат підприємства, а особливу увагу приділяють аудиту операцій витрат на виробництво, оскільки саме вони складають основну частину ціни продукції, а відповідно отримання прибутку в майбутньому. Так, 39 статей із загальної кількості присвячені проблемам проведення аудиту витрат, вони опубліковані в період з 2000 р. по 2009 рік.

Актуальним питанням на сьогодні є проведення саме внутрішнього аудиту, його організації за окремими об'єктами, зокрема, і за витратами. Науковці, а саме, Я.В. Бахарєва, В. Гордолопов, І.О. Карпенко, В.В. Новодворська, О.В. Олійник, розглядають методику проведення аудиту витрат, його основні етапи, крім того, наводять можливі помилки, які можуть виникнути під час обліку витрат.

Зокрема, О.В. Олійник зазначає, що "правильно організований внутрішній аудит дозволить виявити в бухгалтерському обліку витрат виробництва такі проблеми, як ведення аналітичного обліку з порушенням діючого законодавства; не відповідність аналітичного обліку витрат оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку; не відокремлений облік прямих та непрямих витрат; неправильний розподіл загальновиробничих витрат щодо обраної облікової політики, включення до собівартості продукції адміністративних витрат; також невірне відображення витрат за видами діяльності; їх оцінку; неефективність контролю в частині проведення інвентаризації" [22, с. 163]. Тому можна сказати, що питання внутрішнього аудиту, в тому числі і аудит витрат, є актуальним питанням на сьогодні.

Організація податкового обліку є актуальним питанням сьогодні для багатьох суб'єктів господарювання. Науковець М. Ломонос це пояснює тим, що "законодавчо ніяких особливих правил не встановлено, і починаючи з 1997 р. з прийняттям Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" керівництво підприємства самостійно вирішує, як йому організувати податковий облік" [15, с. 66].

Все це впливає на господарську діяльність підприємства загалом, а також окремо на кожен його об'єкт, в тому числі й на витрати, особливо в частині визначення об'єкта оподаткування. Дане питання розкривають Р.О. Мельник та А.Р. Мельник, вони

відзначають, що "з прийняттям Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. відбулось започаткування нового виду обліку – податкового. Це привело до кардинальних змін щодо визначення об'єкта оподаткування. Виникає відмінність між цілями бухгалтерського та податкового обліку, що й позначається на розрахунку оподаткованого прибутку" [19, с. 128].

Такі науковці, як І.О. Гавриленко, І.А. Герасимович, Н.В. Герасимчук, І.Є. Давидович, С.М. Кафка, О.В. Олійник, Л.Б. Прокопович, значну увагу в своїх дослідженнях приділяють управлінню витратами. Серед розглянутих статей 20 % або 178 статей присвячені розкриттю питання управління витратами. Це викликано тим, що на сучасному етапі розвитку економічної науки значна увага приділяється управлінню як підприємством загалом, так і окремим його елементам, в тому числі і витратам, які є одним із важливих чинників, що впливають на прибуток.

Як зазначає І.Є. Давидович, "управління витратами – це комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного і всебічного контролю" [9, с. 17-18]. З цього визначення випливає, що управління витратами дає змогу отримувати користувачам необхідну інформацію щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат на конкретному підприємстві.

Саме "недооцінка ролі управління витратами зумовлює значні втрати підприємств і організації, що, у кінцевому випадку, негативно впливає на рівень виробничих витрат, а звідси – й на результати господарювання" зазначає І.Є. Давидович [9, с. 17]. Тому можна з впевненістю сказати, що дане питання є досить актуальним сьогодні.

Наступним об'єктом нашого дослідження є автореферати дисертацій. Дане дослідження є потрібне для того, щоб простежити основні теоретичні та практичні проблемні питання та як вони змінювалися протягом років, оскільки саме в своїх дисертаційних роботах піднімалися актуальні питання пов'язані з витратами та пропонувалися шляхи їх вирішення.

Перш за все, розглянемо та проведемо аналіз систематизації авторефератів за роками. Результати наведені на рис. 4.

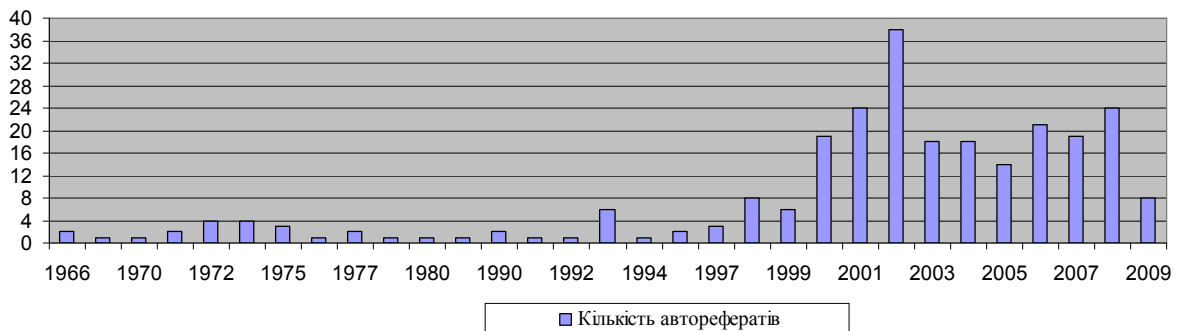


Рис. 4. Систематизація авторефератів за 1966-2009 рр.

У ході дослідження було розглянуто 256 авторефератів за період з 1966-2009 рр., серед них 8 авторефератів до докторських робіт і 248 – кандидатських. Як видно з рис. 4, до 1998 р. було захищено лише 39 робіт. Починаючи з 1998 р. кількість дисертацій стрімко зростає, вже в цьому році їх захищено 8. Найбільша кількість захищених робіт складає у 2002 р. – це 38 робіт. Це пояснюється тим, що після введення національних стандартів бухгалтерського обліку, підвищився інтерес науковців щодо ведення господарської діяльності підприємства відповідно до нових положень, а оскільки витрати складають основний

елемент для визначення фінансового результату, предметом зацікавлення для науковців стає їх мінімізація в умовах обмеженості ресурсів.

Розглядаючи їх тематику, можна сказати, що основним питанням, яке досліджують науковці виступає питання витрат виробництва і калькуляції собівартості готової продукції, а саме їх облік, аналіз, контроль та управління ними з метою підвищення прибутку.

На основі дослідженого матеріалу нами виявлено, що вчені та науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Розглянемо деякі з них (табл. 2).

Таблиця 2. Визначення поняття “витрати” як економічної категорії в працях сучасних вчених

Джерело	Визначення поняття “витрати”
1	2
Бланк І.А. [5]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [с. 19]
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор [7]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [с. 37]
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [8]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [с. 26]
Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. [10]	Витрати підприємства – формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток) [с. 43]
Зайдель Х. [11]	Витрати – це виражене в грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період [с. 179]
Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижигов В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В. [12]	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією [с. 179]
Крушельницька О.В. [13]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг [с. 16]
Кулішов В.В. [14]	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [с. 76]
Мельник Л.Г., Карінцева О.І. [18]	Витрати – це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності [с. 158]
Нуреев Р.М. [21]	Витрати – усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату [с. 535]
Ониско С.М., Марич П.М. [24]	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [с. 123]
Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О.О. [26]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [с. 132]
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [30]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [с. 32]
Хэл Р. Вэриан [33]	Витрати – це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною [с. 356]

Продовження табл. 2

1	2
Цал-Цалко Ю.С. [34]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [с. 17]
Шим Джей К. [36]	Витрати – показник в грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної цілі [с. 15]
Шмален Г. [37]	Витрати – сукупність виражених в грошовій формі витрат підприємства на протязі одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна [с. 399]

Проаналізувавши дані табл. 2, видно, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. На нашу думку, останні не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Можна погодитися з тим, що “вивчення історії має велике значення. І не тільки тому, що можемо навчитися чогось з минулого, а й тому, що сучасне і майбутнє пов'язані з минулим неперервною суспільних інституцій.

Сьогоднішній і завтрашній вибір формується минулим” [20, с. 7], ось чому розгляд історичного розвитку поняття “витрат” як економічної категорії є важливим кроком в дослідженні даної тематики.

Таким чином, на основі проведеного ретроспективного аналізу поняття “витрат” у працях економістів можна сказати, що витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Список використаної літератури

1. Абатуров А.И. Издержки обращения в розничной торговле / Абатуров А.И. – М.: Государственное издательство торговой литературы, 1962. – 86 с.
2. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий (объединений): [Учебник под ред. Раевского В.А. 2-е изд.]. – М.: Финансовая статистика,

1988. – 415 с. 3. *Андрющенко Н.С.* Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрющенко // *Економічна теорія та історія економічної думки.* – 2007. – № 5. – С. 3-7. 4. *Басманов И.А.* Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Басманов И.А. [Под ред. проф. В.А. Новака]. – М.: Финансы, 1970. – 167 с. 5. *Бланк И.А.* Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с. 6. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с. 7. *Глен А. Велш, Деніел Г. Шор.* Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с. 8. *Грецак М.Г., Коцюба О.С.* Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. – КНЕУ, 2002. – 131 с. 9. *Давидович І.Є.* Управління витратами як напрям підвищення ефективності роботи підприємств і організацій / Давидович І.Є. // *Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні* [збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції, що відбулася у Тернопільській академії народного господарства 1-2 червня 2001 року]. – 2001. – С. 17-20. 10. *Економічний словник* [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с. 11. *Зайдель Х.* Основы учения об экономике [пер. с нем.] / Зайдель Х., Теммен Р. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 400 с. 12. *Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства* [Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с. 13. *Крушельницька О.В.* Управління витратами / Крушельницька О.В. [Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей]. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с. 14. *Кулішов В.В.* Економіка підприємства: теорія і практика / Кулішов В.В. [Навчальний посібник]. – К.: Ніка – Центр, Ельга, 2004. – 216 с. 15. *Ломонос М.* Шляхи удосконалення організації податкового обліку валових доходів і валових витрат / Ломонос М. // *Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції* [тези доповідей] (Київ, 20-22 квітня 2005 р. Частина 1) / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – 227 с. – С. 66-68. 16. *Макконнелл К.Р., Брю С.Л.* Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т. 2 / Макконнелл К.Р., Брю С.Л. – М.: Республика, 1992. – 400 с. 17. *Маркс Карл.* Капитал. Критика политической экономии. [пер. И.И. Скворцова-Степанова. Т. 2. кн. 2. Процесс обращения капитала. Под ред. Ф. Энгельса]. – М., Политиздат, 1978. – 648 с. 18. *Мельник Л.Г., Карінцева О.І.* Економіка підприємства: Конспект лекцій [Навч. посіб.]. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. – 412 с. 19. *Мельник Р.О., Мельник А.Р.* Бухгалтерський і податковий облік валових доходів і витрат / Мельник Р.О., Мельник А.Р. // *Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні* [збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції], (Тернопільська академія народного господарства, 1-2 червня 2001 р.). – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 128-130. 20. *Норт Даглас.* Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Норт Даглас; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Основи, 2000. – 198 с. 21. *Нуреев Р.М.* Курс микроэкономики / Нуреев Р.М. [учебник для вузов]. – М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1998. 22. *Олійник О.В.* Аудит операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) / Олійник О.В. // *Удосконалення національних нормативів аудиту* [збірник тез та текстів виступів на науково-практичній конференції з аудиту]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 160-164. 23. *Олійник О.В.* Поняття витрат в працях вчених економістів / Олійник О.В. // *Механізм господарювання і економічна динаміка в АПК* [Міжнародна науково-практична конференція присвячена 185-й річниці заснування Харківського державного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва]. – Харків: Вісник ХДАУ, 2001. – С. 65-66. 24. *Онисько С.М., Марич П.М.* Фінанси

підприємств підруч. [для студентів ВНЗ] / Марич. П.М. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с. 25. *Павелко О.В.* “Витрати” в бухгалтерському обліку: ретроспективне дослідження сутності поняття / Павелко О.В. // *Вісник національного університету водного господарства та природокористування* [збірник наукових праць, Ч. 2]. – 2008. – № 4. – С. 363-370. 26. *Політична економія: навчальний посібник* / [К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.]: за ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с. 27. *Рауцкій К.А.* Экономика предприятия [учебник для вузов]. – М.: Информационно-внедренческий центр “Маркетинг”, 1999. – 694 с. 28. *Сухораб В.П., Ксьондз С.М.* Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат / Сухораб В.П., Ксьондз С.М. // *Вісник Технологічного університету Поділля*. [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2003. – С. 169-173. 29. *Трухан О.Л.* Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // *Вісник ЖДТУ.* – 2003. – № 4. – С. 380-388. 30. *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. 31. *Фабричнов А.М.* Проблемы издержек производства в экономическом учении К. Маркса / Фабричнов А.М. – Воронеж, 1987. 32. *Бирман А.М.* Финансы торговли [учебник для экон. фак. торг. вузов] / А.М. Бирман. – [2-е изд.]. – М.: Экономика, 1985. – 248 с. 33. *Хэл Р. Вэриан.* Микроэкономика: промежуточный уровень / Хэл Р. Вэриан. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с. 34. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал-Цалко Ю.С. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с. 35. *Чумаченко Н.Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы, 1965. – 124 с. 36. *Шим Джей К.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А.П. Калюжный] / Шим Джей К., Сигел Джозел Г. – М.: Филинь, 1996. – 344 с. 37. *Шмален Г.* Основы и проблемы экономики предприятия: [пер. с нем. А.Г. Портневая] / Шмален Г. – М.: 1996. – 512 с. 38. *Юхименко П.І., Леоненко П.М.* Історія економічних учень: Навч. посіб. – [3-тє вид., випр.]. – К.: Знання – Прес, 2002. – 514 с. 39. *Экономическая Энциклопедия.* Политическая экономия / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: “Советская энциклопедия”, 1972. – [т. 1 “А-индексы”]. – 560 с.

СКРИПНИК М.І. – доцент Державної академії статистики, обліку і аудиту Держкомстату України

