

УДК 657.47

Стемковська І.В.*старший викладач кафедри обліку і аудиту
ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут»***Герчанівська С.В.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут»*

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ВИТРАТ

THEORETICAL APPROACHES TO THE INTERPRETATION OF THE ECONOMIC ESSENCE OF COSTS

АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано теоретичні дослідження щодо визначення економічної сутності витрат із погляду чинного законодавства. Досліджено точки зору різних зарубіжних і вітчизняних учених, а також з'ясовано спільні та відмінні риси у трактуванні ними поняття «витрати». На основі проведеного дослідження виділено чотири підходи до визначення сутності витрат, які досить відрізняються або в самому формулюванні визначення, або безпосередньо у його змісті. Розглянуто різницю між трактуванням досліджуваної категорії відповідно до наведених підходів. Запропоновано власне бачення категорії «витрати».

Ключові слова: витрати, положення (стандарт) бухгалтерського обліку, міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, вартість, грошова форма, вартісний підхід, ресурсний підхід, цільовий підхід, бухгалтерський підхід.

АННОТАЦИЯ

В статье проанализированы теоретические исследования по определению экономической сущности затрат с точки зрения действующего законодательства. Исследованы точки зрения различных зарубежных и отечественных ученых, а также выяснены общие и отличительные черты в трактовке ими понятия «расходы». На основе проведенного исследования выделены четыре подхода к определению сущности расходов, которые достаточно отличаются или в самой формулировке определения, или непосредственно в его содержании. Рассмотрена разница между трактовкой исследуемой категории в соответствии с приведенными подходами. Предложено собственное видение категории «затраты».

Ключевые слова: расходы, положение (стандарт) бухгалтерского учета, международный стандарт бухгалтерского учета, стоимость, денежная форма, стоимостный подход, ресурсный подход, целевой подход, бухгалтерский подход.

ANNOTATION

In the article analyzed theoretical researches on the definition of the economic essence of costs in terms of the current legislation. The points of view of various foreign and domestic scientists are investigated, and also common and excellent features in the interpretation of the notion of «costs» are found. On the basis carried out of the study, four approaches to the definition of the costs are highlighted, which are quite different or in the formulation of the definition itself or directly in its content. The difference between the interpretation of the investigated category in accordance to approaches is considered. Proposed own vision of the category «costs».

Keywords: costs, the position (standard) accounting, the international accounting standard, cost, money form, valuable approach, resource approach, target approach, accounting approach.

Постановка проблеми. В економічно розвинутих країнах витрати відіграють значну роль у господарській діяльності підприємств. Визначення цього поняття є одним з елементів ефек-

тивного управління діяльністю підприємства. Керівники підприємств повинні приділяти максимум уваги і зусиль для найбільш точного тлумачення даного поняття, адже правильне і чітке визначення категорії витрат є підґрунтям для максимізації прибутку.

Нині існує значна кількість підходів до трактування економічної сутності витрат, що свідчить про актуальність та проблемність вибраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню питань, пов'язаних із трактуванням витрат, присвячували свої праці багато вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, зокрема: Ю.С. Цал-Цалко, В.П. Савчук, Л.В. Нападовська, З.В. Задорожний, В.П. Дерій, Г.В. Нашкерська, В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, Є.В. Мних, С.Ф. Покропивний, В.С. Лень, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило, О.М. Костенко, А.В. Череп, В.Б. Івашкевич, О.М. Гребешкова, М.Г. Грецак, О.С. Коцюба, Л.Г. Цимбалюк, В.В. Амосова, Г.М. Гукасян, Г.А. Маховикова, Г.П. Паргин, І.О. Бланк, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Дж.К. Шим, Д. Мідлтон, Г. Фандель, К.А. Раїцький, Р. Ентоні, Дж. Ріс та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, незважаючи на великий спектр проведених досліджень та значні науково-практичні напрацювання, у літературі відсутній єдиний підхід до трактування витрат як економічної категорії. Сьогодні залишається низка питань у сфері визначення економічної суті витрат, які потребують подальших досліджень.

Мета статті полягає у дослідженні основних теоретичних підходів до трактування поняття «витрати» та уточненні його економічного змісту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Економічній енциклопедії міститься таке визначення: «Витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів» [1, с. 203].

Відповідно до МСБО, витрати – це «зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [2].

Подібне визначення міститься у НП(С)БО 1, згідно з яким витрати – це «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)» [3].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» містить таке визначення: «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [4]. Ми погоджуємося з думкою В. Андрійчука, який указує, що таке трактування витрат не узгоджується з теорією кругообігу ресурсів, оскільки в процесі виробництва активи лише трансформуються з одного виду в інший, а не вибувають. Також вважаємо це визначення доволі змістовним та зрозумілим. Проаналізувавши ці визначення, зазначимо, що в НП(С)БО 1 йдеться про «зменшення економічних вигод», тоді як в П(С)БО 16 – про «зменшення активів або збільшення зобов'язань». Отже, у НП(С)БО 1 наводиться визначення поняття «витрати», а в П(С)БО 16 – їх визнання.

Такої ж думки дотримується Ю.С. Цал-Цалко, який стверджує, що «витратами визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [5, с. 14]. Також цей автор трактує витрати як «сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції» [5, с. 5]. На нашу думку, перше визначення є «бухгалтерським» і не завжди збільшення зобов'язань свідчатиме про здійснення витрат, а друге визначення є не зовсім практичним і загальним, оскільки немає конкретної методики визначення затрат саме живої та уречевленої праці.

В.П. Савчук вважає, що «затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів) або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства» [6, с. 18].

А.В. Череп зазначає, що під витратами варто розуміти явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під затратами – зменшення засобів підприємства або збільшення його борго-

вих зобов'язань у процесі господарської діяльності [7].

Лаконічним, але змістовним слід вважати визначення витрат В.Б. Івашкевичем, який під витратами розуміє «відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта» [8, с. 16].

Своєю чергою, Л.В. Нападовська виокремлює дві категорії – «витрати» та «затрати». Витрати вона трактує як зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу. Термін «затрати» автор розкриває як вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів [9].

Інший підхід до визначення витрат у Р. Ентоні і Дж. Ріс, які розглядають витрати як грошове вимірювання суми ресурсів, використаних із певною метою. При цьому вони ототожнюють витрати із собівартістю [10].

Подібну думку висловлюють О.М. Гребешкова, М.Г. Грецак, О.С. Коцюба, зазначаючи, що «затрати ресурсів підприємства в грошовому вираженні для досягнення певної мети – це його витрати» [11, с. 95].

Також В.В. Амосова, Г.М. Гукасян, Г.А. Маховикова, зазначають, що «витрати – це представлена в грошовій формі величина ресурсів, використана для отримання деяких корисних ресурсів» [12].

Їхню думку розширює Г.П. Партин, який стверджує, що «витрати – це грошове вираження суми ресурсів (матеріальних, технічних, трудових, фінансових, інформаційних тощо), використаних для виробництва та реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг, здійснення інших видів господарської діяльності, спрямованої на досягнення стратегічних і поточних завдань розвитку суб'єктів господарювання» [13].

Американські вчені Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер трактують витрати як «спожиті ресурси чи гроші, які треба заплатити за товари та послуги» [14, с. 20]. Дж.К. Шим під витратами розуміє показник у грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної мети [15, с. 113]. І.О. Бланк визначає витрати як виражені в грошовій формі витрати, які підприємство несе в процесі здійснення своєї діяльності [16, с. 85].

Своєю чергою, Л.Г. Цимбалюк стверджує, що витрати – це «виражені у грошовій формі вартості ресурсів підприємств, підприємців на виробництво та реалізацію продукцію» [17]. В.С. Ленг під витратами виробництва розуміє «матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою одержання доходу» [18].

Подібні погляди має К.А. Раїцький, який зазначає, що «витратами називаються вартісні

значення використання матеріальних благ та послуг, залучених підприємством для досягнення його мети або підтримання працездатності» [19].

Німецький економіст Г. Фандель стверджує, що витрати (*kosten*) – це затрати факторів виробництва у вартісному вимірі [20, с. 458].

С.Ф. Покропивний висловлює думку, що «витрати утворюються у процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети, крім цього, вони мають різне спрямування, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, зв'язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції (надання послуг)» [21].

А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило трактують витрати як «вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [22].

Більш змістовним у цьому плані є, на нашу думку, визначення Є.В. Мниха, який під витратами розуміє матеріально-речовинні, трудові та інші ресурси, цінність яких визначається на ринку, і саме з ними пов'язана діяльність господарюючого суб'єкта [23].

Ф.Ф. Бутинець трактує витрати як загальноекономічну категорію, яка характеризує використання різних речовин і сил у процесі виробництва. Під економічними витратами він розуміє «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошових коштів, які можна отримати за більш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [24]. Такої ж думки притримується В.В. Сопко, який вважає, що витрати «формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці» [25].

Цікавий підхід до визначення витрат у Д. Мідлтона, який вважає, що «витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане» [26].

Схожої думки дотримується Г.В. Нашкерська, яка розуміє витрати як споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг у процесі одержання доходу [27, с. 390].

Дещо по-іншому сформулював поняття «витрати» В.П. Дерій. Під витратами він розуміє повністю або частково використані у господарсько-фінансовій діяльності підприємства запаси, оборотні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) усіх видів зобов'язань підприємства [28].

Отже, економісти вважають «витрати» багатогранним явищем. Стосовно трактування даного поняття й досі тривають дискусії.

Висновки. Проведені дослідження дають нам можливість зробити висновок, що немає єдиного підходу щодо трактування поняття «витрати», а із визначень, які запропоновані науковцями, можна виділити як мінімум чотири підходи до визначення сутності витрат, які до-

суть відрізняються або в самому формулюванні визначення, або безпосередньо в його змісті:

- грошова форма (вартісний підхід) – Дж.К. Шим, Р. Ентоні, Дж. Ріс, І.О. Бланк, В.В. Амосова, Г.М. Гукасян, Т.А. Маховикова, Г.П. Партин, Ф.Ф. Бутинець, Л.Г. Цимбалюк, В.С. Лень, О.М. Гребешкова, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба;

- вартість або споживання ресурсів (ресурсний підхід) – А.М. Турило, А.А. Турило, Ю.Б. Кравчук, В.П. Дерій, К.А. Раїцький, Г. Фандель, С.Ф. Покропивний, Л.В. Нападовська, Є.В. Мних, В.В. Сопко;

- засіб досягнення певних цілей підприємства (цільовий підхід) – Дж.К. Шим, Р. Ентоні, Дж. Ріс, В.С. Лень, О.М. Гребешкова, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, А.М. Турило, А.А. Турило, Ю.Б. Кравчук, К.А. Раїцький, С.Ф. Покропивний;

- зменшення активів чи збільшення зобов'язань (бухгалтерський підхід) – МСБО, НП(с)БО 1, П(С)БО 16, Ю.С. Цал-Цалко, В.П. Савчук, Л.В. Нападовська, В.Б. Івашкевич, А.В. Череп.

Таким чином, можна узагальнити, що найменш поширеним є четвертий підхід, за яким витрати трактують як зменшення активів або збільшення зобов'язань. Здебільшого використовується категорія витрат у грошовій і вартісній формах.

На підставі проведеного аналізу наукових поглядів на трактування поняття «витрати» нами уточнено дане поняття так: витрати – це виражені у грошовій формі ресурси, які використовуються підприємством у процесі діяльності, розмір яких може бути достовірно визначено та очікується досягнення поставлених цілей.

Незважаючи на велику кількість підходів до трактування поняття «витрати», можна зробити висновок, що витрати утворюються у процесі формування та використання всіх видів ресурсів у діяльності підприємства для досягнення поставленої мети і кожен із цих підходів має певне місце в системі управління підприємством.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Економічна енциклопедія: у 3-х т. / За ред. С.В. Мочерного. Київ: Академія, 2002. Т. 1. 864 с.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / За ред. С.Ф. Голова; пер. з англ. Київ, 2000. Ч. 2. 1272 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 26.02.2018).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 № 318 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 4.03.2018).
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. Київ: ЦУП, 2002. 656 с.

6. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. Київ: Максимум, 2001. 600 с.
7. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. Харків: ІНЖЕК, 2006. 368 с.
8. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. Бухгалтерский учет. 2000. № 5. С. 15–18.
9. Нападовська Л.В., Добія М., Сандлер Ш., Матезіч Р. та ін. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ, 2008. 735 с.
10. Ентоні Р., Рис Дж. Учет: ситуации и образцы; пер. с англ. под. ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. Москва: Финансы и статистика, 1993. 560 с.
11. Грещак М.Г., Гребешкова О.М., Коцюба О.С. Внутрішній економічний механізм підприємства: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2001. 228 с.
12. Амосова В.В., Гукасян Г.М., Маховикова Г.А. Экономическая теория. СПб.: Питер, 2002. 480 с.
13. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ: УБС НБУ, 2008. 219 с.
14. Хорнгрен Ч., Фостер Дж.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект; пер. с англ. под. ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2000. 416 с.
15. Дж.К. Шим, Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат; пер. А.П. Калюжного. Москва: Филинь, 1996. 344 с.
16. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. Київ: Ника-Центр, 1998. 480 с.
17. Цимбалюк Л.Г., Скригун Н.П., Антошкіна Л.І. Формування та управління витратами виробництва. Донецьк: Юго-Восток, 2009. 240 с.
18. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 287 с.
19. Раицкий К.А. Экономика предприятия: учеб. для вузов; 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Дашков и Ко, 2002. 1012 с.
20. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат; пер. з нім. М.Г. Грещака. Київ: Таксон, 2000. 520 с.
21. Економіка підприємства: підручник / За ред. С.Ф. Покропівного. Київ: КНЕУ, 2003. 608 с.
22. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Цуцурук Н.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки. Актуальні проблеми економіки. 2004. № 11. С. 85–88.
23. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
24. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник; 8-е вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
25. Сопко В., Патрик Е. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности. Киев: Техника, 1998. 122 с.
26. Мідлтон Д. Бухгалтерський облік і прийняття управлінських рішень. Москва: Аудит, 1977. 401 с.
27. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
28. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1(26). С. 154–60.