

5.2 Історичні аспекти та сучасні бачення категоріальної сутності витрат

Надзвичайно важливою і, водночас, складною економічною категорією, яка впливає на фінансові результати підприємства, є витрати підприємства, інформація про обсяг та склад яких займає чільне місце в системі управління підприємством. Трактуювання суті витрат є вкрай неоднозначним, що пояснюється різними підходами до оцінки вартості ресурсів, які використовують підприємства в процесі їх господарської діяльності. В економічній теорії витрати досліджувались разом із розглядом суті таких понять, як: вартість, ціна, споживча цінність. При цьому, упродовж розвитку економічної думки, розуміння економічного змісту категорії витрат постійно змінювалося. Так, розглядаючи виникнення і розвиток витрат в історичному аспекті варто відмітити, що вони виникли із появою товарного виробництва й обігу. Саме різні типи економіки, економічного устрою, форми власності на засоби виробництва, функції торгівлі як галузі економіки безпосередньо впливали на підходи до розкриття сутності витрат у різні історичні часи. Таким чином, еволюція знань про витрати має свою історію, етапи становлення. Так, аналіз економічної літератури дозволяє зробити висновок про те, що ученими використовуються різні підходи до виокремлення етапів розвитку знань про витрати. Так, виділяється чотири [221, с. 2, с. 3], п'ять [224, с. 5, с. 6, с. 7, с. 8] та шість [229, с. 10] етапів.

Варто зауважити, що всі дослідники виділяють початковий період – період термінується століттями до нашої ери, який характеризується відстежуванням, обліком і контролем витрат на господарському і державному рівнях, початком використання кошторисів, щоденних звітів про витрати, нарядів на виконання робіт, тобто започаткуванням основ складання сучасної фінансової звітності. При цьому, є дослідники (Н. Андрющенко [221]; О. Горобець [222]), які узагальнено розглядають цей етап формування знань про витрати (XXVIII – II ст. до н.е.) та акцентують увагу на формуванні публічної звітності про витрати, відслідковуванні, обліку та контролю витрат як на

господарському, так і державному рівнях. Інша група авторів (Н. Гаркуша [224]; П. Круш [225]; М. Сначов [227]; С. Сорока [228]; О. Лижавська [229]; О. Шільвінська [230];) підходить більш деталізовано до розкриття започаткування знань про витрати, що результується у виокремленні не одного, а двох етапів:

- визначення та реєстрація витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств, відповідно до потреб господарюючих суб'єктів (зародження принципів обліку витрат за їх складовими) (XXVIII – IV ст. до н.е.);

- зародження у Греції основ складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності, які є ресурсами, що використовувалися у процесі господарської діяльності (праця і матеріали) і були об'єктом обліку на державному рівні (III – II ст. до н.е.).

Саме такий підхід є вартим уваги, адже він дає можливість більш ґрунтового розгляду еволюційного розвитку сутності і змісту категорії «витрати».

Наступним етапом, який виокремлюється дослідниками, є третій етап, що характеризується розкриттям суті витрати та формуванням теорій витрат, до яких належить трудова теорія вартості та теорія граничної корисності. Трудова теорія вартості була започаткована В. Петті та П. Буагільбером, які визначали вартість на основі пропорційного обміну, «що визначається витратами праці на виробництво товарів і залежить від її продуктивності в різних галузях» [228, с. 153]. Розвиток трудової теорії вартості відзначається у роботах А. Сміта, «який сформулював три концепції, відповідно до яких вартість визначається, як витрачена на виробництво товару праця; праця, що купується, тобто кількість чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю; сума доходів» [228, с. 153].

К. Маркс також був послідовником трудової теорії вартості, який «виходив з того, що вартість товару формують безпосередні витрати під час процесу виробництва, а також витрати, що за ними сліднують, тобто витрати у

сфері обігу (додаткові витрати)» [231, с. 173]. Другим підходом до розуміння вартості та витрат виробництва є теорія граничної корисності (суб'єктивно-психологічна теорія вартості), представниками якої є К. Менгер, В. Джевонс, Л. Вальрас, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, В. Парето), які вважали, що саме ступінь корисності результату визначає вартість. «Спільною рисою для теорій трудової вартості і граничної корисності є трактування виробничого процесу як взаємодії трьох основних його факторів, і, як наслідок, складу витрат, що виникають в його процесі» [227, с. 294].

Перша половина XIX ст. відзначається виникненням та поширенням теорії трьох факторів виробництва праці, капіталу та землі Ж. Б. Сея та Ф. Бастіа. Отже, за цією теорією, у формуванні вартості при виробництві товарів беруть рівну участь праця, капітал і земля: праця створює заробітну плату, капітал – прибуток (процент), земля – ренту. Наприкінці XIX ст. розробляється неокласична теорія вартості, засновником якої є А. Маршалл. Згідно з цією теорією, ціна товару визначається попитом і пропозицією, при цьому в короткостроковому періоді попит формує ціну на основі граничної корисності, а пропозиція – на основі витрат виробництва [232]. Так, «проривом у формуванні науково-теоретичних підходів до визначення економічної сутності та змісту витрат слід вважати виникнення у світовій економічній науці двох основних теорій, у центрі уваги яких перебуває показник витрат, а саме: трудової теорії вартості та теорії граничної корисності» [224, с.193]. Саме цей етап варто вважати третім етапом формування знань про витрати, який узагальнюється періодом від початку XIV ст. до кінця XIX ст.

Наступний – четвертий – етап в еволюції наукових знань про витрати розглядається з кінця XIX ст. до середини XX ст., який пов'язується з використанням математичних методів в теорії, дослідженням поведінки витрат, виникненням двох підходів (бухгалтерського та економічного) до визначення змісту і сутності витрат (бухгалтерські витрати – це витрати виробництва, а економічні – це альтернативні витрати). Крім того, як зазначає Н. М. Гаркуша, цей етап «визначається не лише використанням економіко-математичних

методів, але й подальшим уточненням економічної сутності витрат, зокрема в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, визначенням витрат як окремого об'єкта управління, обліку й аналізу» [224, с.193].

Отже, «початком нової хвилі в теорії обліку витрат на виробництво і калькуляції продукції стали дослідження англо-американських вчених і наступне виникнення трьох підходів до обліку та методів обліку витрат і калькулювання: Г. Емерсон, Ч. Гаррісон – «стандарт-костинг», Дж. Кларк, Дж. Харріс – «директ-костинг» та О. Хаггінс – «центри відповідальності» [227, с. 294]. На цьому етапі витрати є комплексом матеріальних і грошових ресурсів, що є необхідними для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства, а також є основою калькулювання собівартості виробництва.

Переходом до управління витратами в оперативному та в стратегічному аспектах визначається п'ятий етап розвитку знань про економічну суть поняття «витрати». На цьому етапі, що почався в кінці XX ст. і триває досі, мають місце дослідження щодо управління витратами у довгостроковій перспективі в умовах динамічного мінливого зовнішнього середовища функціонування підприємств. Мінімізація обсягу та оптимізація структури витрат підприємства, що забезпечує максимізацію фінансових результатів є основною метою управління витратами, досягнення якої забезпечується виконанням таких завдань:

- « - здійснення групування витрат за певними ознаками, які відповідають вибраним цілям управління витратами;
- виявлення взаємозв'язків між різними групами витрат;
- оцінювання впливу витрат різних груп на величину фінансових результатів підприємства;
- знаходження такої величини кожної групи витрат та, відповідно, співвідношення між ними, за яких фінансові результати діяльності підприємства досягають максимального значення» [225, с. 155].

Отже, на основі розглянутих підходів до виокремлення історичних етапів розвитку знань про витрати, можна зробити висновок, що ця економічна

категорія виникла із появою товарного виробництва та товарного обігу. В зв'язку із цим, розкриття суті витрат відповідає тому чи іншому типу економіки, економічному устроєм, формам власності на предмети та засоби праці.

Термін «витрати» в спеціалізованій економічній літературі висвітлюється з різних точок зору, які диверсифікуються залежно від специфіки їх використання. Дослідження суті витрат підприємства, що розкривається в працях вчених-економістів дозволяє зробити висновок про те, що єдиного підходу до трактування терміну «витрати» немає. Так, розгляд суті поняття «витрати» узагальнено можна розділити за такими змістовими підходами, які виокремлюються на основі визначень витрат різних дослідників:

- витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [233, с. 14, с. 15, с. 16];

- витрати – вартісне оцінювання (грошова оцінка) ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів; споживання товарів і послуг) [237, с. 18, с. 19, с. 20];

- витрати – це використані (витрачені, спожиті) ресурси (спожита частина ресурсів, матеріальні і грошові кошти, фактори (засоби) виробництва) [241, с. 22];

- витрати – це витрати (прямі і непрямі) чи виплати [243, с. 24];

- витрати – це затрати живої та уречевленої праці [245].

Необхідно зазначити, що у спеціалізованій економічній літературі та в законодавчо-нормативних документах, які регламентують питання фінансового обліку та звітності, використовуються два терміни «витрати» та «затрати». При цьому, в більшості випадків роз'яснення щодо відмінностей чи подібностей між цими термінами відсутні. Є дослідники, які наголошують на відмінностях, однак при розкритті суті ці відмінності не є суттєвими. На законодавчому рівні в Україні використовується лише термін «витрати», а поняття «затрати» не застосовується зовсім. В економічній та обліковій літературі Азербайджанської Республіки для розкриття суті витрат також використовується один термін

«херджлер», який і перекладається «витрати» [246, с. 124]. Певне коло дослідників також застосовують лише поняття «витрати». Ми дотримуємося думки тих авторів, які ототожнюють суть термінів «затрати» та «витрати» у одному понятті «витрати» щодо відносно використовуваних грошового вираження ресурсів, що використовуються суб'єктом господарювання протягом певного періоду.

Отже, більшість дослідників схиляються до тлумачення витрат через їх представлення як вартісне оцінювання (грошову оцінку) ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів; споживання товарів і послуг), які використані на виробництво. Саме така позиція щодо суті витрат дозволяє підкреслити і матеріальний зміст цього поняття, і обов'язковість його грошового вираження. Тому, витрати доцільно розглядати саме як вартісно оцінені трудові, матеріальні, фінансові й інші види ресурсів, які використовуються суб'єктом господарювання в процесі здійснення ним господарської діяльності.