

СУТНІСТЬ ВИТРАТ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

У статті розглянуто сутність витрат, поетапний розвиток їх обліку. Досліджено та проаналізовано трактування поняття витрат різними науковцями на кожному з етапів історичного розвитку.

Ключові слова: витрати, історичні етапи, теорія витрат, економічні витрати, управління витратами.

У процесі формування ринкової економіки України та впровадження ринкових засад господарювання облік витрат набуває стратегічного значення, адже саме шляхом їх детального аналізу і належної організації обліку можна забезпечити високий рівень економічного управління підприємством, а також, через зіставлення з доходами, достовірно оцінити результати діяльності підприємства з подальшим виявленням внутрішніх резервів їх поліпшення.

Наукові дослідження будь-яких процесів та явищ варто розпочинати із вивчення історії їх виникнення. Заради отримання нових знань науковці все частіше звертаються до важливих подій минулого, тому що рівень дослідження історії свідчить про ступінь розвитку науки. Історія бухгалтерського обліку витрат пробуджує інтерес до його вивчення, поглиблює знання, дає можливість краще зрозуміти сучасні тенденції розвитку.

Історичний аспект еволюції витрат як облікової категорії широко висвітлюється в обліково-економічній та навчально-методичній літературі. Серед вчених, які досліджували ці питання, можна назвати: Ф. Ф. Бутинця, М. С. Пушкаря, З. В. Задорожного, Н. С. Андрущенко, О. В. Олійника, В. О. Іваненко, Я. В. Соколова, В. С. Совінського, Г. І. Ляхович.

Незважаючи на те, що дослідженню витрат присвячена значна увага, проте, у більшості випадків здійснюються наукові розробки, присвячені термінології і методиці обліку, а питання щодо історичного аспекту вивчення змісту поняття «витрати» потребують додаткового розгляду.

Метою нашої статті є дослідження обліку витрат як історичної категорії, проведення аналізу підходів до вивчення поняття, розкриття їх значення на різних

етапах розвитку суспільства.

Еволюція знань про витрати має багатовікову історію. У різні історичні періоди, починаючи з давніх-давен і закінчуючи сьогоденням, вивченню сутності витрат віддавали належне.

Узагальнюючи інформацію щодо історії обліку витрат, можна виділити п'ять етапів розвитку знань про витрати (рис. 1).

I етап. Необхідність у відстеженні, обліку і контролі витрат, спричинена господарськими потребами, виникла ще в Стародавньому світі.

У Давньому Єгипті (2500 р. до н. е.) використовувались кошториси і контроль за їх виконанням, нормуванням, складались щоденні письмові звіти про витрати. У Вавилоні (2200-2150 рр. до н. е.) використовувались зведені наряди на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами робіт та категоріями робітників, здійснювалось планування (нормування) та контроль витрат на оплату праці. Тривалий час використовувались описи, списки, реєстри, іменні списки видачі продуктів як переліки об'єктів витрат. У документах фіксували використання сировини, витрати робочого часу у людино-днях, вихід продукції. Облікові одиниці були різноманітними. Наприклад, виготовлену цеглу обліковували в одиницях об'єму і поштучно. У суднобудуванні мірою вважали місткість судна, у металообробці – масу виробу.

В XV ст. до н. е. в Єгипті почало застосовуватись державне рахівництво – ведення облікових книг і складання звітності за державними доходами та видатками [1, с.4].

II етап. У Греції (III ст. до н. е.) були започатковані

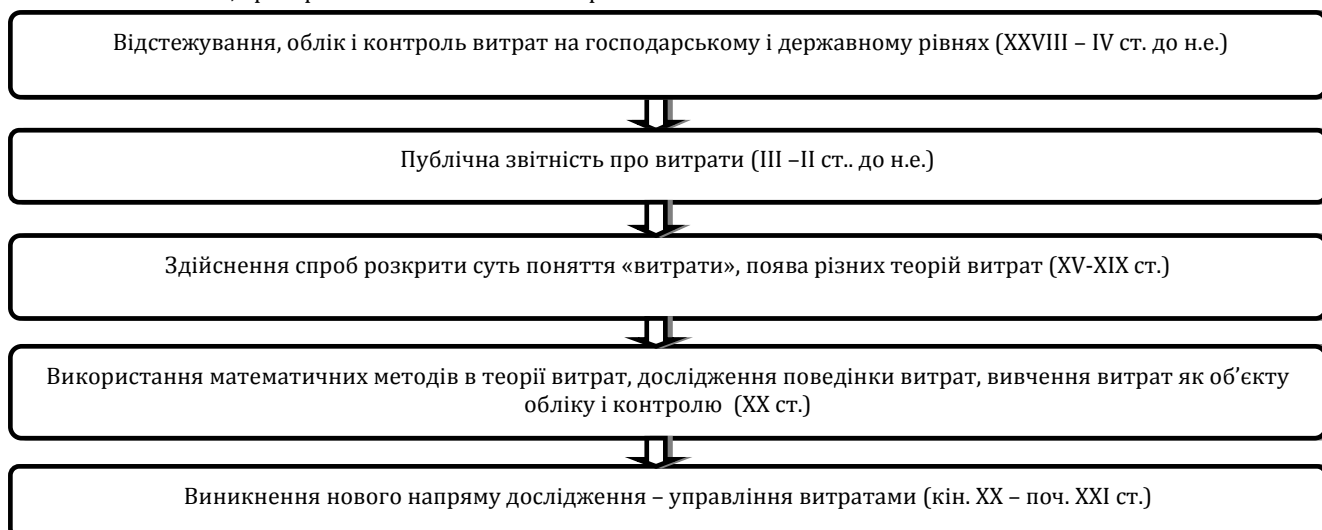


Рис. 1. Етапи розвитку знань про витрати [розробка автора]

основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. Поточний облік проводили у вигляді хронологічного запису. З метою ж звітності за хронологічним реєстром робили рекапітуляцію (систематичне рознесення всіх хронологічних записів), яка привела до появи нового методу – рахунку. На даному етапі також відбувалось нормування витрат і доходів.

В Афінах працювали спеціальні чиновники і контролери, обов'язком яких було ведення обліку та складання звітів про доходи і видатки держави.

Аналізуючи дані історичні факти, можна зазначити: незважаючи на те, що в обліку витрат було здійснено певні досягнення, все ж таки існувало багато нерозкритих облікових таємниць, адже не було рахунків витрат, не складалися оборотні відомості, дані балансу не узагальнювалися [2, с. 454].

Отже, можемо стверджувати, що на перших двох етапах розвитку чіткого визначення категорії витрат не існувало. Витратами вважалися ресурси, які використовувалися у процесі господарської діяльності (праця, матеріали) і слугували об'єктом обліку на державному рівні.

3 етап. У світовій економічній науці виникають дві основні теорії, у центрі уваги яких перебуває показник витрат. До них належить трудова теорія вартості та теорія граничної корисності. Всі інші теорії є певного виду модифікаціями кожної із них.

Засновникам трудової теорії вартості вважають В. Петті та П. Буагільбера. До проблеми визначення вартості Петті підійшов із позиції пропорційного обміну, що визначається витратами праці на виробництво товарів і залежить від її продуктивності в різних галузях.

Подальший розвиток трудової теорії вартості спостерігається у працях 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 (рис. 2).

Класики політичної економії під витратами підприємства розуміли сукупність спожитих у процесі виробництва засобів виробництва та необхідної праці робочої сили, які визначають, скільки коштує підприємству виробництво і реалізація товару (продукту).

Трудова теорія вартості своє продовження знайшла у трактуваннях К. Маркса, згідно з якими 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.

Теорія граничної корисності (суб'єктивно-психологічна теорія вартості) є другим підходом до розуміння вартості і витрат виробництва. Її представники (К. Менгер, В. Джевонс, Л. Вальрас, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, В. Парето) вважали неприйнятним зведення вартості до витрат праці або трьох факторів виробництва. На їх думку, вартість визначається ступенем корисності результату, зокрема, на думку Е. Бем-Баверка «... цінність речі вимірюється величиною граничної корисності цієї речі». Дана теорія ігнорує виробництво товарів та значення витрат виробництва.

Неокласична теорія вартості А. Маршалла та П. Самуельсона свідчить про те, що теорії граничної корисності і трудової вартості є окремими складовими єдиного цілого.

Під витратами виробництва А. Маршалл розумів витрати таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал і організаторські здібності.

Із наведеного вище можна зробити висновок про те, що 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.

Великого значення корисності надає у своїй теорії вартості Н. В. Сеніор. Він вважає її першим чинником вартості, другим чинником є рівень доступності блага, що визначається витратами виробництва. Витрати виробництва, на думку Сеніора, включають два елементи – працю та капітал, і є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність і корисність блага суттєво впливають на його оцінку. Сеніор стверджує, що витрати виробництва є лише регулятором цін, а остаточне їх визначення залежить від попиту та пропозиції [2, с. 456].

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.

4 етап. Даний етап характеризується використанням математичних методів у теорії витрат. На початку 20 ст. неокласики сформували виробничу функцію, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат та результатів. Є. Є. Слуцький за допомогою математичного апарату показав взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції.

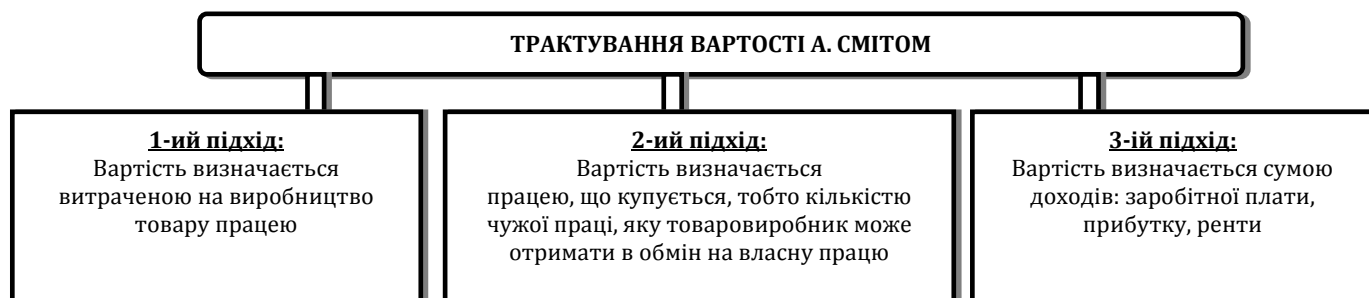


Рис. 2. Концепції вартості А.Сміта [8, с. 30]

Німецькі бухгалтери наполягали на тому, що основне завдання бухгалтерії – розрахунок собівартості. Їм належить заслуга стосовно поділу витрат на постійні та змінні. Вартими уваги є погляди німецького науковця Е. Шмаленбаха (1873-1955), котрий зазначав, що актив – це витрати, що не стали доходами, а пасив – доходи, що не стали витратами. Він 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.

Представники англійської школи висунули ряд ідей щодо обліку витрат, які стали основою систем „стандарт-кост” і „директ-кост”.

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.

5 етап. У сучасній економічній літературі існують різні трактування поняття витрати. Розбіжності виникають у зв'язку з різними підходами до цієї категорії. В одних літературних джерелах «витрати» розглядаються з позицій придбання засобів виробництва, в інших – з позицій використання у процесі виробництва.

Лаконічне і неординарне їх визначення подав Д. Мідлтон. На його думку витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане [5, с. 177].

Ч. Г. Хорнгрен і Дж. Форстер витратами вважають спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги [7, с. 21].

Подібної точки зору щодо визначення витрат дотримуються Р. Ентоні і Дж. Піс: «витрати – це представлена у грошовому виразі величина ресурсів, які використовуються з певною метою» [3, с. 11].

На думку проф. З. Задорожного, зарубіжні вчені-економісти трактують поняття «витрати» значно ширше, ніж те, яке використовувалося на пострадянському просторі та зокрема в Україні до набуття чинності національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) [4, с. 17]. Так, відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витратами періоду вважаються зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Сучасна економічна теорія, представниками якої є Л. Брю, Едвін Дж. Долан і Дейвід Е. Ліндсей, значно поглибила і конкретизувала аналіз витрат виробництва. При з'ясуванні сутності витрат виробництва вони виходять з обмеженості ресурсів і можливості їх альтернативного використання. Під витратами виробництва розуміють економічні витрати, які включають усі платежі власникам ресурсів.

На думку даних науковців економічні витрати складаються з двох частин: явних і неявних. Явні витрати (розрахункові, зовнішні) – це платежі за ресурси, що не належать власникам фірми (паливо, сировина, електроенергія тощо); неявні (внутрішні) – платежі за використання ресурсів, що є власністю виробника і не оплачуються (грошові платежі, які б могла отримати фірма при найвигіднішому самостійному використанні даного ресурсу). Із бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів, тобто зовнішні або явні витрати [4, с. 13].

Отже, розглянувши основні аспекти історичного розвитку системи обліку витрат, можна визначити, що вона має п'ять етапів: відстежування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – IV ст. до н.е.); публічна звітність про витрати (III – II ст. до н.е.); визначення сутності поняття «витрати», поява різних теорій витрат (XV-XIX ст.); використання математичних методів у теорії витрат, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкта обліку і контролю (XX ст.); управління витратами. Основними відмінностями на кожному з етапів були завдання, принципи та призначення облікової інформації про витрати.

Існує дві основні теорії, у центрі уваги яких перебуває показник витрат: трудова теорія вартості та теорія граничної корисності. Всі інші теорії є певного виду модифікаціями кожної із них. Однак, жодна з теорій витрат не є абсолютною, і, водночас, кожна з них містить раціональні засади та елементи.

Аналіз історії розвитку витрат дозволяє краще зрозуміти їх сутність, а також використати досвід минулих поколінь для вирішення сучасних проблем та підготовки рекомендацій з удосконалення певних аспектів бухгалтерського обліку доходів та витрат у майбутньому.

Дослідивши різні трактування витрат впродовж їхнього історичного розвитку, можна сформулювати висновок, що витрати – це економічна категорія, яка відображає в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції, Вони є об'єктом управління та показником ефективності діяльності господарюючих суб'єктів.

Список літератури

1. Андрущенко, Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект [Текст] / Н. С. Андрущенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. - № 5. – С. 3-7.
2. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи [Текст] : монографія. - Житомир : ЖДТУ, 2006. – 620 с.
3. Ентони, Р. Учет: ситуации и образцы [Текст] / Р. Ентони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
4. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : методологія та організація [Текст] : дис. доктора екон. наук : 08.00.09 / З. В. Задорожний. – Тернопіль, 2007.
5. Мідлтон, Д. Бухгалтерський облік і прийняття управлінських рішень [Текст] / Д. Мідлтон. – М. : Аудит, 1977. – 401 с.
6. Скригун, Н. Економічна сутність категорії витрат виробництва [Текст] / Н. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. - №4. – С. 11-16.
7. Хорнгрен, Ч. Г. Бухгалтерський учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Г. Хорнгрен, Фостер Дж. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
8. Чухліб, А. П. Сутність і природа витрат на виробництво [Текст] / А. П. Чухліб // Фінанси України. – 2007. - №9. – С. 30-31.