УДК 330.138

Шільвінська О.Л.
аспірант кафедри теорії бухгалтерського обліку
Національної академії статистики, обліку і аудиту

ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ РОЗВИТКУ ЗНАНЬ ПРО ВИТРАТИ

У статті розглядаються основні етапи розвитку знань про витрати від стародавніх часів до сучасності. Досліджується трактування поняття «витрати» на різних історичних етапах розвитку. Проаналізовано визначення поняття «витрати», які наведені у законодавчих актах та економічній літературі науковцями.

Ключеві слова: витрати, історичні етапи, теорія витрат, нормування витрат, облік витрат, вартість.

Шильвинская О.Л. ИСТОРИЧЕСКИЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ ЗНАНИЙ О ЗАТРАТАХ
В статье рассматриваются основные этапы развития знаний о расходах от давних времен до современности. Анализируется термин «расходы» на разных исторических этапах развития. Проанализированы определения понятия «расходы», которые приводятся в законодательных актах и экономической литературе.

Ключевые слова: расходы, исторические этапы, теория расходов, нормирование расходов, учёт расходов, стоимость.

Shilvinska O.L. THE HISTORICAL STAGES OF THE KNOWLEDGE DEVELOPMENT ABOUT THE COSTS
In the article the author has learnt the main stages of the knowledge development about the costs in the period from the ancient times till nowadays. The term «costs» is being examined at the different stages of the historical development. It has been analyzed the determination «costs» which have been given in the legislative acts and in the economic literature by the scientists.

Keywords: costs, historical stages, theory of costs, normalizing of the costs, costs accounting, value.

Постановка проблеми. Підприємства незалежно від форм власності в своїй діяльності здійснюють різноманітні види витрат. Для того щоб залишатися конкурентоспроможними, підприємства повинні контролювати, планувати, аналізувати та шукати шляхи оптимізації витрат своєї діяльності. Для більш кращого розуміння сутності витрат необхідно дослідити еволюцію розвитку знань про витрати, для запобігання в майбутньому помилок минулого.

Аналіз досліджень і публікацій. Багато вітчизняних та зарубіжних науковців досліджували у своїх працях еволюцію поняття «витрати», етапи розвитку знань про витрати, теоретичні та практичні аспекти обліку витрат. Варто відмітити праці Г. Брідж-Бея, А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса, В. Петті, Ф. Візера, Ф.Ф. Бутинця, Н.С. Андрющенко, З.Р. Задорожнього, С. Сороки, О.В. Олійника, В.О. Іваненко, М.С. Пушкаря, М.І. Скрипник, О.Л. Лижавської та ін. Незважаючи на те, що дослідженню витрат присвячена значна увага, проте питання розвитку знань про витрати, їх становлення як економічної категорії потребує подальшого розгляду та вивчення.

Метою статті є дослідження історичних етапів розвитку знань про витрати.

Виклад основного матеріалу. Ще з давніх часів людство приділяло велику увагу витратам. Сутнісне наповнення дефініції «витрати» постійно змінювалося з розвитком економіки та суспільства. Щоб зрозуміти сучасну роль витрат, необхідно дослідити історичний шлях розвитку знань про їх формування.

Науковці у своїх працях виділяють декілька етапів розвитку знань про витрати (табл. 1).

В період XXVIII–II ст. до н.е. в Стародавньому світі виникає потреба у відстежуванні, обліку і контролі витрат, яка спричинена господарськими потребами. У цей період формується найпростіше уявлення

Таблиця 1

Етапи розвитку знань про витрати

Науковці			Характеристика
Н.С. Андрющенко	С. Сорока	О.Л. Лижавська	
Етап / Період часу	Етап / Період часу	Етап / Період часу	
I етап (XXVIII – II ст. до н.е.)	I етап (XXVIII – IV ст. до н.е.)	I етап (XXVIII – IV ст. до н.е.)	Відстежування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях, початок використання кошторисів, щоденних звітів про витрати, нарядів на виконання робіт
	II етап (III – II ст. до н.е.)	II етап (III – II ст. до н.е.)	Поява публічної звітності, ведення обліку в хронологічному порядку, започаткування основ складання фінансової звітності
		III етап (I ст. до н.е. – XV ст.)	Знання про витрати ґрунтувалися на наявних уявленнях та досягненнях попередніх періодів
II етап (XV – XIX ст.)	III етап (XV – XIX ст.)	IV етап (XV – XIX ст.)	Здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати» поява різних теорій витрат: трудова теорія вартості, теорія граничної вартості
III етап (XX ст.)	IV етап (XX ст.)	V етап (поч. – сер. XX ст.)	Використання математичних методів в теорії витрат, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкту обліку і контролю
IV етап (кін. XX – поч. XXI ст.)	V етап (кін. XX – поч. XXI ст.)	VI етап (кін. XX – поч. XXI ст.)	Виникнення нового напряму дослідження – управління витратами, що ґрунтується на теорії економіки підприємства, управлінському обліку, аналізі

Складено автором на основі джерела [1; 2; 3]

про витрати та їх роль у веденні господарства. За результатами досліджень Г. Брідж-Бея, у 3623 р. до н.е. в управлінні фараона Менаса (стародавній Єгипет) його «писарі записували за допомогою легких стилетів на гладенькому папірусі численні операції домашнього господарства фараона, точно визначали всі витрати свого повелителя» [1, с. 4]. Крім того, в Єгипті (2500 р. до н.е.) та Вавилоні (2200-2150 рр. до н.е.) здійснювалося нормування витрат, що зумовило використання кошторисів. У цих країнах розроблялися щоденні письмові звіти про витрати, використовувалися зведені наряди на виконання робіт, описи, списки, реєстри видачі продуктів. Здійснювався розподіл витрат на заробітну плату за видами робіт та категоріями робітників. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. У розрахунках використовувалися різні облікові одиниці. Окремо встановлювали норми накладних витрат, залежно від видів продукції. Збережені дані промислового обліку засвідчують, що калькуляції в ті часи не було [1, с. 4].

Каутілья – Радник індійського царя Чандрагупти I – у трактаті «Артхашастра» пише, що ціна товару на ринку складається не тільки з витрат на виробництво, а й з торговельних витрат [1, с. 4].

III–II ст. до н.е. у Греції започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, які ґрунтуються на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. Крім того, починається вестися поточний облік у хронологічному порядку. Ця система в подальшому призводить до появи нового методу – рахунка. У цей час в Афінах працюють спеціальні чиновники і контролери, які вели облік та складання звітності про доходи і витрати держави [4, с. 454].

О.В. Олійник та В.О. Іваненко після дослідження обліку витрат у стародавніх країнах узагальнили основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку в давні часи (табл. 2).

Аналізуючи дані історичні факти, можна зазначити, що розвиток знань про витрати бере свій початок ще в стародавніх країнах: Єгипті, Вавилоні, Греції. Зароджується поняття «витрати», але чіткого визначення цієї категорії ще немає. У ці часи витратами вважалися ресурси, які використовувалися у процесі господарської діяльності та були об'єктом обліку на державному рівні.

Поштовхом у розвитку вчення про витрати у XV–XIX ст.ст. стали праці класиків політекономії – А. Сміт і Д. Рікардо, К. Маркс, В. Петті та ін. У цей час виникають дві основні теорії витрат: трудова теорія вартості та теорія граничної вартості.

В. Петті вважав що вартість визначається витратами праці на виробництво товарів і залежить від її продуктивності в різних галузях.

А. Сміт і Д. Рікардо поклали початок трудовій теорії вартості. А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат та сформулював три концепції вартості:

- вартість визначається витраченою на виробництво товару працею;
- вартість визначається працею, що купується (кількість чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю);
- вартість визначається сумою доходів: заробітної плати, прибуток, рента [6].

Д. Рікардо під витратами розумів заробітну плату і прибуток. Та не погоджуючись з А. Смітом, зазначав, що у витратах виробництва не заключається рента. Д. Рікардо вважав, що у вартість виробленої продукції входить не лише праця, затрачена на її виробництво, але й на засоби виробництва [6].

Відповідно до марксистської концепції, витрати виробництва – це те, скільки коштує товар капіталісту, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійного і змінного капіталу). Від капіталістичних витрат К. Маркс відрізняє дійсні витрати виробництва товару, які складають його вартість [6].

Австрійська школа (маржиналісти) розглядала витрати як своєрідну корисність. Найактивніше розвивав цю ідею Ф. Візер, який трактував витрати як корисність, що приноситься у жертву. Згідно з законом Ф. Візера – вартість витрат є похідною від вартості продукту.

Н.С. Сеніор у своїй теорії вартості також приділяє велике значення корисності та вважає її першим чинником вартості. До другого чинника він відносить рівень доступності блага, що визначається витратами виробництва. На думку Сеніора, витрати виробництва включають два елементи: працю та капітал [4, с. 456].

Поєднати елементи теорії граничної корисності і трудової теорії зумів А. Маршалл у своїй синтетичній теорії, де 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.

Отже, в цей період витратами визнаються: праця, яка витрачена на виробництво товарів; вкладений капітал; земля, яка використовується у процесі виробництва.

XX ст. характеризується використанням математичних методів у теорії витрат, 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.

Таблиця 2

Основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку в давні часи

Країна / Період часу	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, нормування	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 й 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 самостійно звітності за кожним видом діяльності

Джерело: [5, с. 159]

У розвиток теорії витрат вагомий внесок здійснили німецькі бухгалтери. Зокрема, Е. Шмаленбахом у 1925 р. було запропоновано здійснювати розподіл витрат на постійні і змінні, а також проведено систематизацію чинників, які визначають рівень витрат і впливають на нього. На його думку, активом слід вважати витрати, що не стали доходами, а пасивом – доходи, що не стали витратами [6].

У XX ст. англійськими науковцями було висунуто низку ідей щодо обліку витрат: у 1911 р. Дж.Ч. Гаррісон розробив і впровадив систему стандарт-кости – жорсткого 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 1952 р. запропонував облік витрат за центрами відповідальності. Всередині XX ст. виник управлінський облік, основою якого є облік витрат.

Отже, в цей період витрати розглядалися як комплекс матеріальних та грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства і є основою для здійснення калькулювання собівартості продукції.

У період кінця XX–початку XXI ст. в 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 – із позицій використання в процесі виробництва. Також неоднозначне визначення витрат виникає у зв'язку з тим, що витрати пов'язані з різними процесами (виробництво, обмін, споживання), вони є об'єктом обліку, планування, контролю та аналізу.

За останні десятиліття багато науковців та вчених досліджували поняття «витрати». Їх визначення конкретизується та уточнюється.

Так, Д. Мідлтон дає наступне визначення витрат: «Витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане» [2].

Р. Ентоні Дж. Ріс визначає, що витрати – це представлена у грошовому виразі величина ресурсів, які використовуються з певною метою.

Грещак М.Г. і Коцюба О.С., погоджуючись з Р. Ентоні Дж. Рісом та Шимом Дейком, зазначають, що витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.

Науковці Ч.Г. Хорнгрен та Дж. Форстер визначають, що витрати – це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги [2].

Поняття «витрати» на сучасному етапі в Україні регламентується ПСБО 16 «Витрати» та Податковим кодексом України.

Відповідно до ПСБО 16, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [7].

Згідно зі ст. 14.1.27 Податкового кодексу України, витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальних 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) [8].

Найбільш широко розкриває поняття «витрати» професор Ф.Ф. Бутинець та надає декілька визначень (рис. 1.1) [9. с. 33].

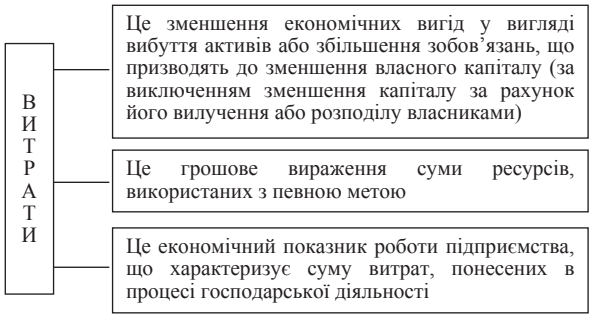

Рис. 1.1. Дефініція «витрати» за Ф.Ф. Бутинцем

Проаналізувавши визначення поняття «витрати», які наведені в економічній літературі науковцями, можна зробити висновок, що витрати – це використання ресурсів в діяльності підприємства з метою досягнення поставленої мети. Витрати призводять до зменшення активів та збільшення зобов'язань. Проведене дослідження дає нам змогу стверджувати, що витрати – це економічний показник, що відображає використання ресурсів підприємством у процесі фінансово-господарської діяльності з метою отримання прибутку.

Висновки. Дослідивши історичний розвиток витрат, можна зробити наступні висновки:

- починаючи зі стародавніх часів, людство приділяло велику увагу витратам;
- знання про витрати формувалися в декілька періодів;
- основою розвитку знань про «витрати» стали праці класиків політекономії, а саме розвиток теорії вартості;
- сучасне бачення поняття «витрати» сформувалося у XIX ст.;
- витрати є об'єктом планування, аналізу, обліку;
- одним із напрямів розвитку підприємства є зниження та оптимізація витрат.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрущенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С. 3-7.
2. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект [Електронний ресурс] / С. Сорока // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – Режим доступу : http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf.
3. Лижавська О.Л. Поняття «витрати» в обліку підприємств ресторанного господарства [Електронний ресурс] / О.Л. Лижавська. – Режим доступу : http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/586/1.
4. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи [Текст] : монографія. – Житомир : ЖДТУЮ 2006. – 620 с.
5. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії // Вісник ЖДТУ: економічні науки, 4 (50), 2009. – С. 159-166.
6. Козюк В.В. Історія економіки та економічної думки [Електронний ресурс] / В.В. Козюк // Навчальний посібник. – 2011. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/1796060241110/politekonomiya/istoriya_ekonomiki_ta_ekonomichnoyi_dumki_-_kozyuk_v.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Наказ Мінфіна України № 318 від 31.12.99 р. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.10 р. // Все про бухгалтерський облік № 1-3 від 03.01.2011 р. – 354 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : «Рута», 2001. – 224 с.