УДК 657.471

Л.А. ЧУДАК
(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

Сутність витрат: інституціональний підхід

Стаття присвячена дослідженню теоретичних уявлень про природу витрат. Для реалізації мети статті проаналізовано погляди науковців, які займалися цією проблематикою, на питання сутності витрат та змістовного наповнення їх дефініцій, а також систематизовано їх визначення у нормативно-правовому та офіційному методичному забезпеченні бухгалтерського обліку. На основі здійсненого огляду наукової та нормативної літератури зроблено висновок про те, що існуючі підходи до розуміння витрат є відображенням лише «класичного» функціонально-вартісного підходу до логіки їх формування і не виділяють поведінково-мотиваційних аспектів, які впливають і на величину витрат, і на альтернативи використання наявних та пошуку потрібних фірмі ресурсів. А саме ці аспекти виступають об'єктами значної частини сучасних досліджень у сфері економіки та обліку. Відповідно до цього здійснено спробу обґрунтування нового підходу до розуміння сутності витрат, який заснований на положеннях інституціональної економічної теорії та концепції трансакцій.

Ключові слова: *витрати, інституціональна теорія, трансакції, виробництво, капітал, праця.*

Л.А. ЧУДАК
(Винницкий национальный аграрный университет, г. Винница, Украина)

Сущность затрат: институциональный подход

Статья посвящена исследованию теоретических представлений о природе затрат. Для реализации цели статьи проанализированы взгляды ученых, занимавшихся этой проблематикой, на вопрос сущности затрат и содержательного наполнения их дефиниций, а также систематизированы их определения в нормативно-правовом и официальном методическом обеспечении бухгалтерского учета. На основании проведенного анализа научной и нормативной литературы сделан вывод о том, что существующие подходы к пониманию затрат являются отражением лишь классического «функционально-стоимостного» подхода к логике их формирования и не выделяют поведенческо-мотивационных аспектов, которые влияют и на величину затрат, и на альтернативы использования имеющихся и поиска нужных фирме ресурсов. А именно эти аспекты выступают объектами значительной части современных исследований в сфере экономики и учета. В соответствии с этим осуществлена попытка обоснования нового подхода к пониманию сущности затрат, основанного на положениях институциональной экономической теории и концепции трансакций.

Ключевые слова: *затраты, институциональная теория, трансакции, производство, капитал, труд.*

L.A. CHUDAK
(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

Nature of Expenses – Institutional Approach

The Article covers theoretical ideas about the nature of expenses. For reaching this objective the views scientists dealing with these issues have been analyses in the research, the answer has been given to the question about the nature of expenses and content of their definitions has been reasoned, their definitions have been systematized in regulatory and official methodological accounting provisions. Based on the scientific and regulatory literature review it has been found that already existing approaches to understanding the cost is a mere reflection of the 'classical' functional-and-cost based approach to the logic of their formation and do not highlight any behavioral-and-motivational aspects that affect the volume of expenses and the alternative of using already available resources and search for ones the company needs. Notably, these aspects are the objects of a significant part of current research in the field of business and accounting. In accordance with the above the attempt has been made to substantiate a new approach to understanding the costs nature which is based on the provisions of the institutional economic theory and the concept of transactions.

Keywords: *accounting, costs, institutional economics, functional and cost approach.*

Постановка проблеми. Сучасна економічна наука, рівно як і її бухгалтерська спеціалізація, значну увагу в дослідженнях своїх представників фокусує на витратах підприємств, галузей та національних економік. На Заході, враховуючи розуміння того, що управління витратами на периферії діяльності господарюючих суб'єктів та їх підсумковий контроль, поряд з контролем якості, складають економічну основу конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на мікрорівні, стабільності розвитку галузей – у макровимірі, самостійності держав – у глобальному світі, ця категорія лягла в основу розбудови цілої підгалузі бухгалтерської науки – управлінського обліку. Та й правила «нормативної» фінансової бухгалтерії в значній мірі направлені на забезпечення своєчасного, повного і водночас обачного визнання витрат, їх розподілу між видами діяльності, звітними періодами та видами благ, що виготовляються на підприємствах.

Різниці у підходах до питання тотожності категорій, що використовуються для характеристики споживаних підприємством елементів продуктивних сил (засобів праці, предметів праці та робочої сили), поряд з диференціацією класичних трактувань сутності витрат різними науковцями, природно, викликали полеміку, яка доволі тривалий час провадилася на сторінках фахових видань у цих двох аспектах. Здавалося б, опублікованих точок зору на поняття «витрати», «затрати» (в Україні), «издержки», «затраты», «расходы» (в Росії), «cost», «expenses», «outgoings» (у зарубіжній обліковій та економічній термінології), а також на сутність витрат як економічної та бухгалтерської категорії, достатньо для формування у бухгалтерів-науковців, бухгалтерів-освітян та бухгалтерів-практиків повного та всебічного уявлення про них. Однак економічні дослідження останніх десятиліть довели, що значна частина витрат, які несуть підприємці, являє собою не просто вартісне вираження спожитих ресурсів та живої праці, а є наслідком складності та розшарованості економічного устрою, а інша частина у своїй номінальній величині втілює ту категорію економічних відносин, які прийнято називати «договірними». Результати цих досліджень визнані на світовому рівні в якості одного з постулатів інституціональної економічної теорії – концепції трансакцій, а обґрунтування «трансакційного» підходу до витрат фірми у 1991 році отримало вищу наукову нагороду – Нобелівську премію в галузі економіки. Вищесказане наштовхує на думку про існування слабко висвітленої грані у природі витрат – мотиваційно-поведінкової.

Тому долучитися до процесів дослідження сутності витрат маємо намір і ми, але з позицій не лише висвітленого попередніми дослідниками функціонально-вартісного підходу до витрат, але і роблячи акцент на порівняно нових їх характеристиках, закладених у працях інституціоналістів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вище ми згадували про те, що питання сутності витрат неодноразово піднімалося у дослідженнях як науковців-методологів фінансового, так і дослідників у царині управлінського обліку. У свій час воно висвітлювалося у працях таких знаних «гравців» бухгалтерської науки, як Р. Ентоні, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, П.Й. Атамас, І.А. Бланк, В.Б. Моссаковський; не залишили без уваги його й інші дослідники: М.І. Скрипник, М.Г. Грещак, А.М. Турило, О.В. Крушельницька та інші.

Теорію витрат у своїх концепціях виробництва розвивали і економісти-класики А. Сміт, К. Маркс, Ф. Кене, а також економісти-інституціоналісти Р. Коуз, Д. Норт, А. Нестеренко та ін.

Аналіз досліджень та публікацій попередників зазвичай закінчується характеристикою невирішених раніше частин проблеми, яку досліджує автор. На проблеми, які пов'язані з цією публікацією, увага зверталася у цій статті вище, тому дублювати їх не вважаємо за доцільне.

Метою статті є аналіз наукових і нормативних підходів до розуміння сутності витрат та обґрунтування інституціонального підходу до питання про змістовне наповнення їх дефініції.

Виклад основного матеріалу дослідження. У професійній свідомості українських бухгалтерів (як науковців, так і практиків) уявлення про витрати формують три групи джерел: погляди вчених-економістів на їх природу та функції, думки мислителів облікової спеціалізації з цього ж приводу та втілені у бухгалтерських «правилах гри» (як зарубіжних, так і вітчизняних) вікові облікові традиції Заходу.

Щодо першої та другої групи джерел – у вітчизняній освіті та науці формування знань про сутність витрат зазвичай розпочинається з вивчення теорій виробництва, які розвивалися разом зі становленням економіки як науки. Тим не менше, спрощені уявлення про необхідність аналізу величин, яких коштує підприємцеві результат його діяльності, виникли набагато раніше – ще у пору рабовласництва. Їх простота визначається концепцією витрат, яку ми умовно назвемо «матеріалістичною». Особливість управління такими витратами полягала у тому, що на ранніх стадіях розвитку економічних відносин для розрахунку витрат на виробництво тих чи інших благ бралося до уваги лише витрачання ресурсів, які мали ринкову вартість, тобто були цінними для обміну. Ані до використання праці, ані до організації виробництва, ані до договірних відносин поняття «витрати» не застосовувалося.

І хоча Ф.Ф. Бутинець у своїй праці «Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління» [3] висловив думку про те, що навіть при тому, що витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб,але тоді вона не замислювалась над їх існуванням і над тим, що була затрачена сировина, її час та праця, – ми з таким твердженням не згодні. Адже матеріалістичні підходи до розуміння змістовності витрат відслідковуються у роботах деяких науковців і сьогодні, чому ілюстрацією слугують дані таблиці 1.

Таблиця 1

Матеріалістичні підходи до визначення сутності витрат

Автор	Характеристика витрат
Глен А. Верш, Д.Г. Шор [8, с. 37]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були витрачені та використані підприємством протягом певного періоду з метою отримання доходу
Нуреев Р.М. [19, с. 535]	Витрати – це все, що фірма (виробник) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату
Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форестер [28]	Витрати – спожиті ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товар і послуги
Сопко В.В. [25]	Витрати формують використані в процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці
Вакуленко Р.Я. [5]	Витрати – витрати матеріальних цінностей, ресурсів, тобто вираження затрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством виробничої та реалізаційної діяльності

Концепції вартості, засновані на теорії виробництва, розроблені А. Смітом у його «Багатстві народів», розвинуті Ф. Кене та більш пізніми фізіократами, інтерпретовані К. Марксом у «Капіталі», у період становлення економічної науки привнесли у поняття витрат новий змістовний елемент – працю. Людський фактор у його «фінансовому» аспекті з'явився у виробничих функціях поряд з суто матеріалістичним поняттям «капітал», а у роботах марксистів навіть трансформував його у «чистий» результат праці. У виробничих функціях фізіократів, окрім ресурсів, якими володіє фірма, та праці, окремо виділявся ще один важливий фактор – земля, однак він ніколи не ототожнювався з витратами. Саме класичні затратно-виробничі підходи до розуміння сутності витрат превалюють у дефініціях, які виводять сучасні науковці щодо цього економічного явища (табл. 2).

Таблиця 2

Класичні матеріалістично-трудові підходи до визначення витрат

Автор	Характеристика витрат
Лень В.С., Гливенко В.В. [13]	Витрати виробництва – сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції
Бланк І.А. [1]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [с.19]
Крушельницька О.В. [12]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг (с.16)
Бутинець Ф.Ф.[4]	Витратами називаються витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції
Онисько С.М., Марич П.М. [20]	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)»
А. Сміт [26]	Витрати складаються з витрат власної праці, праці, що купується, сировини та суми доходів
К. Маркс [3]	З точки зору суспільства витрати складаються із витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції. З точки зору капіталіста витрати – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові.
Нападовська Л.В. [16]	Витрати – вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
Задорожний З.В. [24]	Витрати – грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі діяльності з метою отримання економічної вигоди
А. Маршалл [27]	Витрати виробництва включають затрати праці та прибуток
Грабовський Б.Є. [9]	Витрати – грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво і реалізацію продукції за певний період
Бойчук І.М. [2]	Витрати – сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки виробництво коштує підприємству
Швець В.Г. [30, с. 190]	витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції»
Дерій В.А. [10]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами

Окрім описаних підходів, економічна думка має прецеденти дефініювання витрат і з меркантилістичної точки зору. Деякі дослідники у формуванні своїх уявлень про витрати застосовують не категорію «вартість», а категорію «ціна», причому в двох аспектах.

Перший аспект представлений позицією англійського вченого В. Сеніора. Згідно з його уявленнями, витрати по своїй природі виступають регулятором ціноутворення, але таким, що окреслює приблизні ціни, а не визначає їх. Отже, витрати за цим ученим – це «регулятор» цін [31, с. 108]. Інший аспект полагає у «ринковості» компонентів витрат для деяких учених. Зокрема, на думку Хела Веріана, витрати – це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою вартістю [29, с. 356].

Не оминули «витратне питання» і філософи-економісти. Так, Д. Міддлтон у 1977 році у своїй книзі «Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений» писав: «Витрати – це все, що слід віддати, аби отримати бажане» [15].

Як бачимо, підходи до визначення суті витрат у працях науковців варіюють від загальнофілософських до прагматично-конкретних. Але у цих дефініцій є одна загальна спільна риса – грошовий вимірник величини витрат. Більшість дослідників, даючи визначення витратам, оперують словом «вартість» по відношенню до характеристики використовуваних ресурсів. Однак ніхто із них не розкриває питання впливу відносин між людьми (інституціональних факторів та інтересів) на порядок формування номіналу цієї вартості, тобто на підсумкову оцінку чинників, за рахунок використання яких фірма функціонує як в своїх межах, так і на ринку. Першими і єдиними, хто спробував це зробити, були і залишаються економісти та бухгалтери інституціональної спрямованості.

Щодо третьої групи джерел формування уявлень про витрати – дефініції цього явища, якими оперують у повсякденному житті підприємств бухгалтери-практики, пов'язані зі специфікою правил ведення бухгалтерського, податкового обліку та зі складанням фінансової звітності. Звичайно, на формування визначень витрат у облікових стандартах та податковому законодавстві економічна теорія мала деякий вплив, але такі визначення формулюються радше для потреб розрахунку фінансових результатів підприємства у конкретному періоді часу. Характеристика розуміння витрат у нормативно-правових актах міжнародного, загальнодержавного значення та у методичних документах з бухгалтерського обліку представлена у таблиці 3.

Таблиця 3

Сутність витрат у нормативно-правовому та методичному забезпеченні бухгалтерського обліку та оподаткування

Назва документу	Характеристика витрат
Концептуальна основа фінансової звітності РМСБО [11]	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
GAAP US [32]	Витрати являють собою фактичні або очікувані відтоки грошових коштів (або їх еквівалентів), що відбулися або стануться в результаті поточних суттєвих або основних операцій
П(С)БО 16 «Витрати» [22]	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Податковий кодекс України [21]	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній82нематеріальній 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)
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торгівельній діяльності [14]	Грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торгівельно-збутової діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів. (методичні рекомендації торгівельної діяльності)

Визначення витрат, яке дається у міжнародних стандартах, подібне тому, яке містить П(С) БО 16, за винятком того, що у вітчизняному положенні не йде мова про «зменшення вигід», але натомість наголошується на обов'язковості визначення достовірної оцінки цих витрат. Дефініція, подана у податковому законодавстві, поєднує визначення, подані в Концептуальній основі МСБО та у П(С)БО 16, але сутність витрат за Податковим кодексом більш звужена при буквальному трактуванні, ніж подана у облікових стандартах. Недостатність цього визначення з бухгалтерської точки зору полягає в тому, що у діяльності підприємств постійно присутні витрати, які мають особливий характер (наприклад, нарахування оплати праці, яке за своєю суттю представляє використання окремого виду капіталу – трудових ресурсів як частини продуктивних сил) і первісно не мають ні

грошової, ні матеріальної, ні нематеріальної форми, а характеризуються поняттям «вартість праці» і трансформуються у виплату коштів лише з часом.

Однак і визначення, які містяться у стандартах обліку, конкретики у розуміння сутності витрат не вносять, адже далеко не завжди вибуття активів та збільшення зобов'язань призводить до абсолютного підсумкового зменшення власного капіталу і тим паче не зменшує економічні вигоди підприємства. Наприклад, витрачання сировини на виробництво продукції у економічному сприйнятті не зменшує ні власний капітал підприємства, ні його вигоди – навпаки, слугує приросту вартості фірми та прибутків в частині виготовленої та реалізованої продукції (що є результатом трансформації сировини у готовий продукт, а не її безповоротного вибуття), яка на ринку коштує значно дорожче, ніж ця сировина, навіть з урахуванням всіх витрат на переробку. Отже, витрати сировини є витратами підприємства і включаються в нього, але не зменшують його економічних вигід і не зменшують номінальну величину власного капіталу. Рівно як і визнання амортизації майна підприємства далеко не завжди означає, що на частину вартості, перенесену на продукцію у звітному періоді, зменшується ринкова вартість цього майна, по якій можлива його реалізація на альтернативу використанню, тобто на момент визнання витрат у виробництві вони не зменшують ресурсний потенціал підприємства (основу його вартості). А п. 4.14 Концептуальної основи фінансової звітності підкреслює власну подібну логіко-економічну прогалину, зазначаючи, що необоротні активи, які передані суб'єктові господарювання безкоштовно, відповідають визначенню активів, хоча на їх придбання підприємство не затратило жодного виду своїх ресурсів. В подальшому такі активи амортизуються, і нарахування зносу формує бухгалтерські витрати, які «зменшують економічні вигоди», хоча насправді ці вигоди були отримані ще при надходженні активу.

Досить значна частина вчених, даючи характеристику природі витрат, стверджує, що вони завжди призначаються для отримання доходів. Стандарти бухгалтерського обліку загалом дотримуються того ж підходу (у Концептуальній основі фінансової звітності та у П(С)БО 16 зазначається, що витрати зазвичай визнаються разом з доходом, на отримання якого вони були здійснені), але роблять поправку на неможливість у деяких випадках прямо пов'язати витрати із доходом, задля отримання якого вони були понесені. Той же підхід викладено у принципі нарахування та відповідності доходів і витрат, задекларованому Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23]. І хоча формулювання, згадані вище, беруть до уваги лише відстрочений характер деяких витрат, нам питання про неможливість співставлення деяких витрат із доходами (не лише «прямо», а в принципі) доводить факт існування їх інституціональних характеристик. Адже не всі витрати спрямовуються безпосередньо на отримання доходів – значна їх частина забезпечує захист підприємства від небажаних витрачань у майбутньому та є підтримкою координації дій фірми – як формальних відносин між нею і зовнішнім інституціональним середовищем, так і «внутрішніх контрактів», пов'язаних з організацією та контролем ефективності ведення справ на підприємстві.

У чому ж полягає причина того, що економіка століттями не звертала увагу на питання співставності витрат і доходів, а також на питання достовірності оцінки витрат та на те, що такі оцінки прямо залежать від інституціональної організації економічних відносин як на ринку, так і всередині фірми? Чому ці питання рідко піднімаються і при сучасному розвитку економічної думки? Відповідь криється у самих дослідженнях класиків економічної думки, і про це влучно сказав російський вчений-інституціоналіст О.М. Нестеренко [17]: «класична» економічна наука аналізувала ті аспекти людської діяльності, які мають відношення до традиційних об'єктів – виробничих ресурсів, споживаних благ, грошей. Інакше кажучи, предметом економічної теорії для консервативно налаштованих учених залишалися матеріальні блага і гроші; варіація завдань теорії відбувалася від вивчення природи багатства (згадуємо «Трактат про природу багатства» Сміта) до пошуку шляхів вирішення завдання по його примноженню в умовах обмеженості матеріальних ресурсів.

Зрозуміло, що і бухгалтерська наука, уже на той час будучи «заручницею» економічних ідей, не могла не перейняти капіталістичний підхід у всіх компонентах своїх теоретичних бачень. У тому числі – в уявленнях про витрати. Бо «мертва жертва за продукт» у вигляді ціни праці, капіталу і природних ресурсів, яка прийнята економістами як догма – далеко не повна характеристика суті витрат. В останньому нас переконують доведення американського економіста інституціоналіста Д. Норта, який відзначив, що новим важливим об'єктом досліджень є економічна координація (як відносини між людьми всередині фірми, так зв'язок її з інституціями зовнішнього світу), і вона – це не просто «додаток» до витрачання сировини, капіталу і праці, а джерело величезних витрат, зіставних з іншими затратами фірми [18, с. 46-48]. Навіть якщо така координація «технічно» складається із тих же затрат праці та ресурсів, цільове призначення цих витрат вибудовує особливу їх природу, повністю відмінну від природи процесів виробничого споживання елементів продуктивних сил. У той же час існування цих витрат органічно вписується у концепцію функціонування фірми та економіки, оскільки у значній мірі впливає і на саме виробництво, і на величину вартості використаних ресурсів (про вплив інституціонального середовища на оцінку активів, яка у бухгалтерському розумінні і являє собою ще не визнані за призначенням витрати (окрім трудових витрат та зобов'язань за послугами), можна дізнатись більше у статті П.І. Гайдуцького та В.М. Жука «Роль бухгалтерського обліку в попе-

редженні економічних криз» [7]), і на альтернативи використання факторів продуктивних сил.

Отже, поняття витрат тісно пов'язане із сукупністю та порядком поєднання прав і обов'язків, які виникають між людьми, що володіють і/або користуються і /або розпоряджаються тими ресурсами, визнання яких підприємствами та економікою і формує в головах людей розуміння про категорію «витрати».

Новий клас витрат, який Д. Норт назвав наслідком економічної координації і який став візитною карткою інституціональної економічної теорії у світовому масштабі, дістав назву трансакційних. Саме наявність цієї групи витрат, змінила усталені уявлення про порядок функціонування фірми та про класичні моделі максимізації корисності; у нашому розумінні вона коригує і вчення про сутність витрат.

Суть концепції трансакцій на основі аналізу робіт вчених-інституціоналістів вдало передали у своїй статті «Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці» [6] згадані вище вчені П.І. Гайдуцький та В.М. Жук, зазначивши наступне: «З постулатів неоінституціоналізму слідує, що сукупні затрати на виробництво продукції складаються не лише із трансформаційних (звичайних витрат на переробку сировини в кінцевий продукт), але і з трансакційних витрат, в основі яких лежать затрати на збір інформації та забезпечення функціонування бізнесу».

Оскільки трансакційні витрати вперше виділив Рональд Коуз, слід розуміти, що ними він вважав витрати не лише на функціонування фірми на ринку («ринкові» трансакційні витрати), але і витрати на організацію виробництва («внутрішні трансакції»); цей момент також відмічено у згаданій статті П.І. Гайдуцького та В.М. Жука. Адже Коуз в основу свого аналізу витрат поклав порівняння рівня затратності організації виробництва та затратності купівлі необхідних факторів на ринку. У його дослідженнях і відкривається *«поведінкова грань» витрат – цифрове вираження вартості більшої частини із них виступає результатом відносин між суб'єктами, що володіють і/або користуються і/або розпоряджаються відповідними елементами продуктивних сил.* Адже жодне підприємство не має повністю «закритого» циклу виробництва, і рано чи пізно йому доведеться виходити на ринок для отримання необхідних факторів. Але навіть вартість використаних у виробництві власно вироблених компонентів (яка складає значну частину витрат виробництва) в значній мірі формується під впливом результатів ринкових трансакцій. Використання ж найманої праці – найяскравіший приклад того, як витрати із «суто споживаних ресурсів» трансформуються у вартісний еквівалент відносин між роботодавцем, працівником та державою, адже ці витрати носять виключно контрактний характер, заснований на суб'єктивних оцінках вартості праці.

Схематично різницю в підходах класиків та інституціоналістів до сутності витрат представлено на рис. 1.

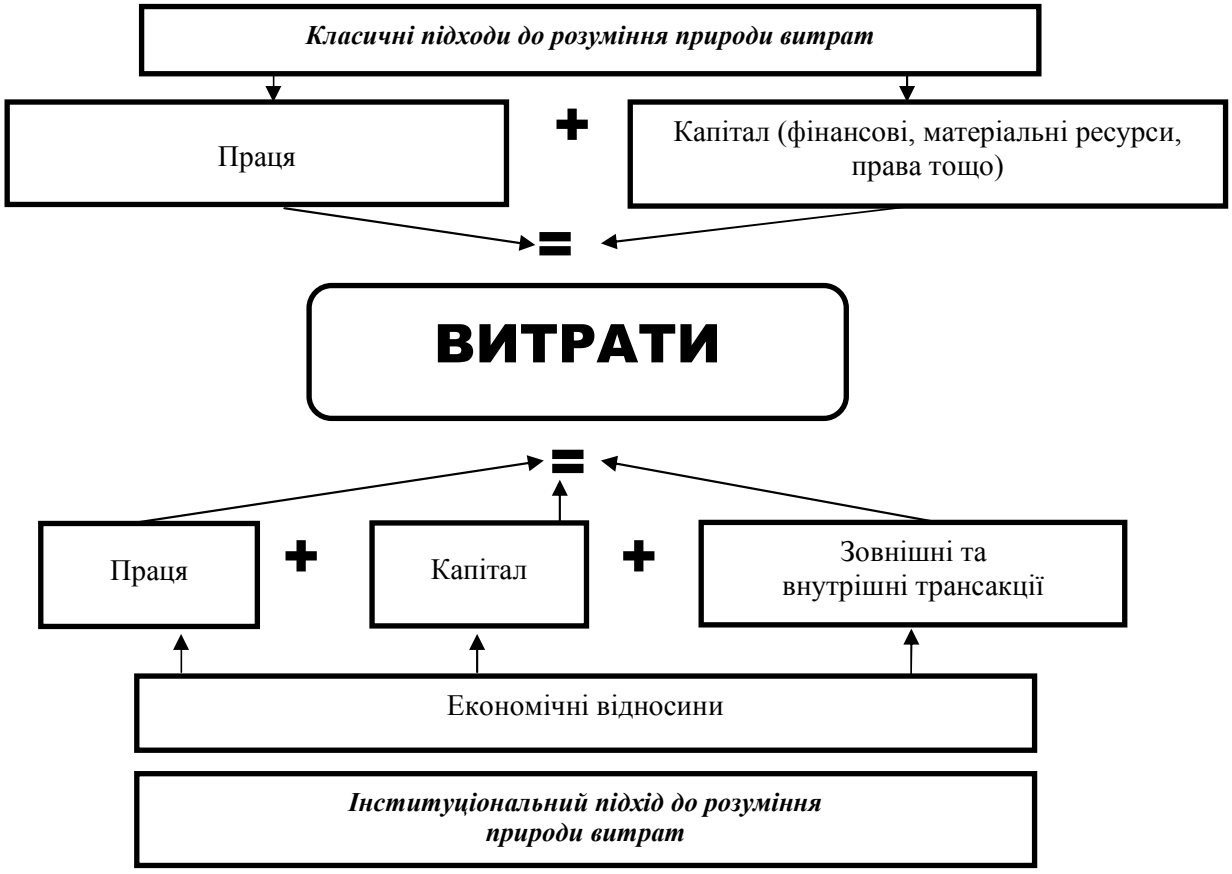

Рис. 2. **Підходи до змістовного наповнення поняття «витрати»**

Звичайно, і першому, і у другому підході до витрат абсолютне вартісне вираження використаної праці та інших ресурсів підприємства є однаковим. Однак різним стає сприйняття сутності цих витрат, що в перспективі впливатиме на розподіл їх у бухгалтерському обліку за відповідними об'єктами та звітними періодами. У тому числі, але не виключно, це стосується і обліку трансакцій та витрат, пов'язаних із ними.

Таким чином, базуючись на працях інституціоналістів, ми вважаємо, що *витратами є результат економічних відносин з організації виробництва, управління на фірмі та координації її відносин із зовнішнім інституціональним середовищем, який виражається у оцінці вартості факторів, що використовуються для провадження її діяльності у конкретних часових проміжках та щодо яких у неї виникають права і обов'язки по відшкодуванню суб'єктивно визначених цін цих факторів.*

Висновки. Описане у першій частині статті класичне розуміння витрат у економічній та бухгалтерській науці відбиває лише трансформаційний підхід до їх сутності, маючи ряд описаних нами недоліків цього підходу. У той же час трансакційний характер економічних відносин розкриває нові грані цих витрат, пов'язані з економічною поведінкою людей та їх інституціональних груп, а також з мотивами, виходячи із яких формуються суб'єктивні оцінки елементів продуктивних сил, що їх віднесення у вартісному вираженні на продукт і визначає витрати підприємств та економік.

Тому ми не стверджуємо, що витрати для фірми в інституціональній економіці перестають вимірюватися вартісним вираженням спожитих ресурсів. Ми лише висвітлюємо підхід до формування вартості цих ресурсів, заснований на припущенні про «контрактний» характер будь-яких економічних відносин, що пояснюється інституціональною розшарованістю суспільства в межах держав, галузей та навіть фірм, яка породжує постійні витрати на здійснення економічної координації (управління внутрішніми «договорами» та відносинами із зовнішнім світом, пошук інформації, альтернатив використання ресурсів тощо). На основі цього ми висловлюємо своє розуміння сутності витрат, засноване на положеннях інституціональної теорії та концепції трансакцій.

4 Список використаних джерел

1. *Бланк И.А.* Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: «Ника-Центр», 1998. – 480 с.
2. *Бойчук І.М.* Економіка підприємства: Навч. посіб / І.М. Бойчук, П.С. Харів, М.І. Хопчан, Ю.В. Піча. - Друге вид., випр. і доп. – К.: Каравела; Львів: Новий світ – 2000; 2001. – 298 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/2.pdf.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку /Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
5. *Вакуленко Р.Я.* Управление производственными затратами в промышленности / Р.Я. Вакуленко, Е.Ю. Степанова, А.В. Чернова, В.В. Шумилин. – М.: Машиностроение, 2000. – 165 с.
6. *Гайдуцький П.І.* Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук// Облік і фінанси АПК. – 2012.– № 3. – С. 9-19.
7. *Гайдуцький П.І.* Роль обліку в попередженні економічних криз / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Економіки України. – 2012. – № 12. – С. 72-82.
8. *Глен А. Велш* Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
9. *Грабовський Б.Є.* Економічний аналіз: Навчальний посібник / Б.Є. Грабовський. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
10. *Дерій В.А.* Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В.А. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. - № 1(26). – С.154-160.
11. Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page.
12. *Крушельницька О.В.* Управління витратами: [Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей] / О.В. Крушельницька. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с.
13. *Лень В.С.* Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. пос. / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – [3-є видання].– К.: ЦУЛ, 2008. – 608 с.
14. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торгівельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.110.0.
15. *Миддлтон. Д.* Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений / Д. Миддлтон. – М.:Аудит, 1977. – 401 с
16. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
17. *Нестеренко А.Н.* Экономика и институциональная теория / Отв. ред. Л.И. Абалкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 416 с.
18. *Норт Дуглас* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. И науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
19. *Нуреев Р.М.* Курс микроэкономики / Р.М. Нуреев. – М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1998. – 572 с.
20. *Онисько С.М.* Фінанси підприємств: Підручник для студентів ВНЗ / С.М. Онисько, П.М. Марич. – 2-ге вид., стереотип. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.62&nobreak=1.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=478874.

24. *Радченко К.М.* Сутність витрат як економічної категорії та їх місце в системі управління підприємством [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdtusg/2010_105/43.pdf.

25. *Сопко В.В.* Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности / В.В. Сопко, А.Н. Патрик. – К.: Техника, 1998. – 122 с.

26. *Сорока С.* Суть витрат: Історичний аспект [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2010_6/pdf/soroka.pdf.

27. *Скрипник М.І.* Сутність витрат як економічної категорії [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./Vzhdtu_econ/2009_4/33.pdf.

28. *Турило А.М.* Управління витратами підприємства: навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

29. *Хэл Р. Вэриан* Микроэкономика: промежуточный уровень / Вэриан Р. Хэл. – М.: Юнити, 1997. – 767 с.

30. *Швець В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. [для студ. екон. спец., викладачів вищ. навч. закл. та ін.] / В.Г. Швець. – К.: Знання–Прес, 2003. – 444 с.

31. *Шегда А.В.* Економіка підприємства: [навч. посіб.] / за ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2005. – 431 с.

32. Statement of Financial Accounting Concepts № 6. Elements of financial statements [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere =1175822102897&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs.