

На их взгляд, основное преимущество кофе из зерен состоит в сохранении вкуса и аромата настоящего кофе. С сахаром пьют кофе 80%, а с молоком – около 50% потребителей кофе [3]. Мотивация потребления определенных марок кофе одинаковы у различных групп потребителей. Главное в кофе – это вкус. Но при этом каждый третий-четвертый пытается найти продукцию с наиболее идеальным сочетанием «вкус - цена». У большинства потребителей кофе предпочтения сформировались более года назад (две трети потребителей отметили именно этот срок).

Анализ групп потребителей показал, что активными являются лица младших возрастов и лица с высшим образованием, а также социально активная группа – средний возраст ниже среднего городского, доля работающих и людей с высшим образованием выше, как следствие, уровень благосостояния несколько (на 20%) выше среднего городского [3].

Выводы. В результате проведенного исследования можно прогнозировать перспективы развития рынка кофе в Украине:

- ✓ отечественные производители выйдут на лидирующие позиции;
- ✓ наиболее вероятное направление развития – растворимый и ароматизированный кофе;
- ✓ расширение доли рынка дешевого низкокачественного кофе;
- ✓ совершенствование упаковки;
- ✓ применение сегментирования рынка;
- ✓ расширение рекламной деятельности;
- ✓ наращивание ассортимента.

Таким образом, отечественный рынок кофе в контексте потребительского спроса – привлекательный и перспективный. В целом наблюдается положительная динамика его роста. Однако до конца 2012 года ожидается продолжение процесса перемещения спроса в сторону более дешевых сортов кофе, что вызвано сокращением реальных доходов населения Украины.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Симоненко А. Кофейная гонка / А. Симоненко // ФОКУС №1-2. – 11.01.2009. – С. 40–50.
2. Официальный сайт библиотеки им. Вернадского [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/>
3. Research & Branding Group [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://rb.com.ua/rus/>
4. Обзор мирового рынка кофе [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.orimitrade.ru/r/coffee-analytics/>

УДК 338.5

КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ КАТЕГОРІЙ «ВИТРАТИ» І «ДОХОДИ»

Р.Б. Ніколенко, Є.Є. Іонін

Резюме. Розглянуто економічну сутність понять «витрати» та «дохід». Проаналізовано історичний аспект розвитку та становлення знань про витрати і доходи; вироблено власну пропозицію автора щодо трактування терміну витрати.

Ключові слова: витрати, затрати, дохід, управління витратами, економічна категорія

Вступ. Бухгалтерській облік як наука постійно розвивається, вдосконалюється, формуються нові наукові напрямки дослідження. Особливе місце в цьому посідають найбільш вживані поняття «доходи» і «витрати». Ці поняття розглядаються як одні із базових не тільки для бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту, але для багатьох інших економічних наук.

Витрати і доходи в господарській діяльності підприємства посідають одне з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру. Проте, незважаючи на це, вивчення змісту поняття «витрати» і «доходи» в історичному аспекті залишається не достатньо розкритим, а тому потрібно дослідити їх суть.

Основний матеріал. Термін «витрати» має різне тлумачення у практиці фінансового та економічного аналізу. Його сутність змінювалась, доповнювалась і оновлювалась відповідно до тенденції розвитку економічної теорії.

Вагомий внесок у дослідження економічної сутності витрат, визначення джерел його походження зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти як: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Я.Д. Крупка, О.В.Олійник, С.Ф. Голов, М.Г. Чумаченко, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, З.В. Задорожного, Н.С. Андрющенко, М.В..

Незважаючи на те, що дослідженню витрат присвячена значна увага, проте, необхідно зазначити, що як економісти-класики так і сучасні вчені економісти не мають єдності думок щодо визначення змісту економічної категорії «витрати».

Еволюція поглядів на сутність витрат має свою історію, етапи становлення. Вчений Н.С.Андрющенко а основі своїх досліджень виокремив чотири етапи розвитку знань про витрати:

I етап - XXVIII – II ст. до н.е. Публічна звітність про витрати, відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях ;

II етап – XIV-XIX ст. Здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій витрат ;

III етап – XX ст. Використання математичних методів в теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкту обліку і контролю;

IV етап – кінець XX - початок XXI. Виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами. Визначення ідей систем «стандарт-кост» та «директ-кост» [1].

Проаналізувавши дані історичні факти, можна зробити висновок, що незважаючи на те, що в обліку витрат було здійснено певні досягнення, все ж таки існувало багато нерозкритих фактів: по-перше, не існувало рахунків витрат; по-друге, не склалися оборотні відомості; по-третє, дані балансу не підлягали узагальненню, по-четверте не існувало єдності знань щодо визначення категорії «витрати».

На нашу думку слід виокремити V етап, який би характеризував проблеми сьогодення. А саме проблеми трактування витрат з використанням Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансового обліку та Податкового кодексу України.

Не існує єдиної точки зору щодо визначення витрат і у сьогоdnішній час. Провівши аналіз нормативної бази, літератури, підручників, наукових статей з обліку, аналізу та контролю витрат було виділено чотири групи визначення терміну «витрати». В першу чергу «витрати» визначені в законодавчо - нормативній базі. По-друге, визначення які розглядалися вченими політ економістами і економістами. По-третє визначення витрат для потреб фінансового обліку. Та визначення витрат для управлінського обліку (табл. 1).

Визначення поняття «витрати» (власна розробка автора).

№	Джерело	Визначення
1	2	3
1	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]	це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
2	Податковий кодекс України [3]	Це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.
3	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [2]	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 розподілу власниками) за звітний період
4	П(С)БО 16 «Витрати» [2]	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 або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
5	МСФЗ [4]	Це зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі відтоку або виснаження активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення власного капіталу і не пов'язані з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу.
6	Словник бухгалтера та аудитора [5]	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 розподілу власниками)
7	Бутинець Ф. [6]	Витрати: 1) Витрати, як грошового вираження суми ресурсів, використаних з певною метою Витрат, як економічного показника роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності.
10	Бланк І.	Це виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.
11	Нашкерська Г.	Витрати з точки зору процесу споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу
12	Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.	Це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
13	Цветкова Н.	Витрати не застосовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включають в собівартість продукції, вони є витратами періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат

Отже, на основі проведеного аналізу можна виокремити три основні підходи щодо розуміння авторами сутності поняття «витрати». По-перше «витрати» - це зменшення активів (грошових коштів, ресурсів). Прихильником такого трактування є Бутинець Ф. Окремі автори, такі як Нашкерська Г., Цветкова Н. визначають, що

витрати виникають в процесі одержання доходу. Інші автори, Бланк І., Турило А. визначають, що витрати виражені в грошовій формі, або вартісній оцінці.

Окремі автори (Басманов І, Кондраков Н.П.) зазначають, що ресурси, які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість називаються «затратами».

Але, в свою чергу термін «затрати», один із невизначених в бухгалтерському обліку, національне законодавство не дає визначення.

Підсумовуючи вище наведене, можна сказати, що категорія «витрати» в економічній та бухгалтерській літературі приділяється підвищена увага, але на даний момент єдиного визначення «витрат» немає.

На нашу думку, поняття «затрати», яке ототожнюють з категорією «витрати» включає в себе зменшення (використання) одних активів (ресурсів) за умовою рівновеликого збільшення інших активів, або збільшення і активів, і зобов'язань на одну і ту саму величину. І дане поняття слід використовувати в сфері управлінського обліку.

Для цілей фінансового обліку слід використовувати поняття «витрати» - це зменшення активів (грошових коштів, іншого майна) і виникнення зобов'язань в звітному періоді в результаті господарської діяльності підприємства, що призводить до зменшення економічних вигод та зменшення власного капіталу.

Наступна категорія, яка теж має різноманітне тлумачення це «дохід». Визначення поняття «дохід» зустрічається набагато рідше, ніж поняття «витрати» і «затрати». Навколо поняття «доходи» немає стільки гострих питань і суперечок, скільки навколо категорії «витрати», проте, і тут існує певне розмаїття поглядів.

Проблема трактування поняття «доходи» в тій або іншій мірі відображена у працях Ф.Ф. Бутинця, С.М. Деньги, З.В. Задорожного, Л.Г. Мельник, М.Ф. Огійчука, П.І. Юхименка, В.Г. Швеця, В.В. Сопка, М.С. Пушкаря, О.А. Подолянчук та інших.

Вчені багатьох країн світу, незалежно від періоду їх праць, розкривали категорію «дохід» в різноманітних її аспектах. Не звертаючи увагу на їх напрями дослідження, поняття «дохід» зустрічається майже у всіх науковців. Категорія «дохід» була предметом багатьох дискусій серед представників різних економічних шкіл та течій (табл. 2).

Таблиця 2

Зміст економічної сутності категорії «дохід» представниками різних економічних шкіл [8,10].

№	Економічні школи	Зміст категорії «дохід»
1	2	3
1	Економічна категорія меркантилізму (У.Стаффорд, Т.Мен, С. Фортей, Г.Скаруффі, Ж.Боден, Ф. Прокопович)	Представники меркантилізму вважали джерелом доходу країни зовнішню торгівлю, а оскільки матеріал для експорту постачаються ремеслами, то процвітання ремесла є умовою багатства країни. Так, обґрунтовуючи значення промислового виробництва, Томас Мен висловлював думку про те, що виробництво готових виробів приносить більше доходу, ніж видобуток тієї або іншої сировини.
2	Економічна теорія фізіократів (Ф. Кене, А.-Р.-Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур, В.Р. Мірабо)	Основоположник цієї економічної школи Франсуа Кене у теорії вартості фізіократів бачив джерело доходу в дії матеріальних чинників природи – землі й води. Продуктивною вважалася праця селян, що створювала чистий продукт.
3	Класична економічна теорія (У. Петті, А. Сміт, Ж.Б. Сей, Дж. Міль, Д. Рікардо)	Адам Сміт висловлював такі думки щодо джерел доходів: "Заробітна плата, прибуток і земельна рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу, так само як і будь-якої мінової вартості. Усякий інший дохід в остаточному підсумку одержують з одного або іншого із цих джерел".

1	2	3
4	Маржиналістська економічна теорія (Е. Бем-Баверк, Л. Вальрас, У. Джевонс, В. Парето, І. Фішер, Дж. Хікс)	Ця економічна теорія досліджувала проблему формування доходу не з боку пропозиції, через витрати, як це робила класична школа, а з боку попиту, через ставлення людини до речі, що виявляється у сфері особистого споживання й обміну. Вихідним було положення про те, що на дохід впливають не тільки особисті інтереси виробника, а й інтереси споживачів товарів і послуг.
5	Неокласична маржиналістська теорія (М. Блауг)	Основний акцент економіст Марк Блауг робить власне на теорії доходів з позиції макроекономіки, розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, не визнаючи теорію зарплати, прибутку, ренти й відсотка основою цього питання.
6	Кейнсіанська економічна теорія (Дж. М. Кейнс)	Кейнсіанська концепція розглядала як додаткове джерело доходу мотиви поведінки індивідів: "виникнення й рух доходу... можуть бути пов'язані з поведінкою людей". Джон Мейнард Кейнс стверджував, що економічна система має потребу в державному регулюванні.
7	Неокласична економічна теорія (Дж. Кларк, А. Пігу, Ф. Хайек, Г. Хаберлер)	Джон Бейтс Кларк дав пояснення створенню доходів. Вчений-неокласик сформулював закон природного порядку: "Кожному фактору – певна частка в продукті й кожному – відповідна винагорода – ось природний закон розподілу". Висновок Джона Кларка, що стосується розподілу створеної вартості, полягає у тому, що дохід кожного фактора пропорційний кількості й вартості його граничного продукту.
8	Марксистська економічна теорія (К. Маркс, Е. Бернштейн, Р. Гільфердінг, К. Каутський, В. Ленін)	Марксистський підхід до формування доходів ґрунтується на теорії трудової доданої вартості. Відповідно до теорії Карла Маркса, джерелом доходу є праця. У створенні нової вартості бере участь тільки один фактор – робітник, власник робочої сили. Інші види доходів є лише результатом неоплаченої праці робітників. Справедливість розподілу доходів, за Карлом Марксом, полягає у тому, що доходи учасників трудової діяльності формуються відповідно до суспільно необхідних витрат праці на виробництво товарів. Вимірювання частки кожного працівника здійснюється працею, що забезпечує рівність у розподілі трудових доходів.
7	Неоінституціональна економічна теорія (Р. Коуз, Д. Норт, О. Вільямсон)	Питання формування доходу розглядається через призму поняття прав власності. Під системою прав власності в неоінституціоналізмі розуміється безліч норм, що регулюють доступ до рідкісних ресурсів. Ці норми можуть санкціонуватися не тільки державою, а й суспільством – у вигляді звичаїв, моральних установок, релігійних заповідей, і охоплювати як фізичні об'єкти, так і об'єкти безтілесні (результати інтелектуальної діяльності). Права власності регулюють доступ до ресурсів, право на використання ресурсу, право на одержання від нього доходу, право на передачу всіх повноважень. Чим ширший набір повноважень, закріплених за ресурсом, тим вища його цінність.

Дохід – надзвичайно поширене, часто застосовуване та водночас надзвичайно багатозначне поняття, що вживається у різноманітних значеннях

Основою економічного підходу щодо тлумачення поняття «дохід» є термін «виручка», тобто обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Прикладом такого підходу є наступне поняття, яке наведено у праці В.П. Ніколаєва: «Як економічна категорія дохід «виручка» є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг» [9].

Проаналізувавши П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», зауважимо, що у статті «Дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається

загальний дохід (виручка) від реалізації. Але, виручка виникає тільки після оплати, а дохід може виникати по факту надання послуг (відвантаження товарів). Тлумачення слова «виручка» у філології пов'язано з «отримання за продане гроші». П(С)БО 3 допускає двоїстість, якої нема в Законі. Таким чином, відповідно до П(С)БО 3, дохід відображається в звітності в момент надходження активу або погашення зобов'язань[11].

Отже, проаналізувавши тлумачення категорії «дохід» в різних джерелах, можна зробити висновок, що поняття є досить різноманітними і відсутні єдині точки зору, щодо трактування цього поняття (табл. 3).

Таблиця 3

Підходи, щодо визначення категорії «дохід» (власна розробка автора)

№	Джерело	Визначення
1	2	3
1	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
2	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [2]	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період
3	Податковий кодекс України [3]	Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.
4	МСФЗ 18 «Дохід» [4]	Це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.
5	АІСРА (1970) [7]	Валовой прирост активов и валовое уменьшение кредиторской задолженности, возникающими в результате прибыльно ориентированной хозяйственной деятельности и измеряется в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета
6	Словник бухгалтера та аудитора [5]	Сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь, чи набутих незаконним шляхом.
7	Н.П. Тарнавська, Р.М. Пушкар [6]	Гроші або матеріальні цінності одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (зарплата, дивіденди, рента) особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу
9	Ф.Ф. Бутинець [10]	1) грошові кошти або інші активи, отримані в результаті будь-якої діяльності; 2) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
10	Ю.І.Продіус	Це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат

Отже, підсумовуючи дані з таблиці 2, бачимо, що автори трактують категорію «дохід» як економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, що спонукають до збільшення сум власного капіталу.

Дохід підприємства як економічна категорія, своєю чергою, також спирається на два базових підходи щодо визначення його сутності, а саме – витратний та ринковий. Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, необхідно зазначити такі:

1. Факторна теорія доходу – розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва;

2. Компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) – розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності та ризик;

3. Інноваційна теорія доходу – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та ін. інновації, що істотно підвищують продуктивність праці;

4. Теорія монопольного доходу – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку.

Висновки. На підставі проведеного аналізу щодо сутності та змісту економічних категорій «витрати» та «дохід» можна зробити висновок:

1. Розвиток ринкових відносин, а також використання національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансового обліку вимагає переосмислення визначення категорії витрати і доходу;

2. Слід розрізняти поняття витрати та затрати. Поняття затрати слід використовувати для цілей управлінського обліку;

3. Основою економічного підходу щодо тлумачення поняття «дохід» є термін «виручка»;

4. На сьогоднішній день категоріям «витрати» і «дохід» в економічній та бухгалтерській літературі приділяється підвищена увага, але єдиного визначення «витрат» та «дохід» немає.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3-7
2. Кузнецов В. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку/В.Кузнецов.- Х.: Фактор.- 2009.- 416 с.
3. Податковий кодекс України. №2755-VI від 02.12.2010 р.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. ; за ред. С.Ф. Голова. – [пер. з англ.]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
5. Пантелеєва В. Словник бухгалтера та аудитора/ В. Пантелеєва, О.Сніжко.-Х:Фактор.- 2009.-352 с.
6. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» та особливості трактування / Л.Г.Столяр// «Економічні науки».- Серія «Облік і фінанси».-2011.- Ч.4.- №8 (29)
7. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерського учета/ М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б.Перера// Пер.с англ. Под. ред. Я.В.Соколова, И.А. Смирновой.- М.:Аудит, ЮНИТИ, 1999.-663 с
8. Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки / В.М.Ковальчук, М.В.Лазарович, М.І.Сарай//Навч.посібник.-К.:Знання, 2008.-647 с.
9. Николаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства»/В.П.Николаєва[Електронний ресурс].- Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_3/4_Nikol.pdf
10. Панченкова Ю.В. Економічна сутність доходів основної діяльності промислового підприємства/ Ю.В. Панченкова, О.Г.Зеленська// Науковий вісник НЛТУ України.-2011.- № 21.10
11. Ионин Е.Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий/ Е.Е. Ионин// Монография .- Д: ООО «Юго-Восток, Лтд»,2006 .- 431 с.