

**О.В. Топоркова**, канд. екон. наук

**К.В. Василишина**, асп.

## **ЕКОНОМІКО-ПРАВОВА СУТЬ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА**

*Досліджено суть економічної категорії «витрати» і визначено основні підходи до удосконалення системи управління витратами.*

*Исследована экономическая сущность категории «затраты» и определены основные подходы к усовершенствованию системы управления затратами.*

*The essence of economic categories "costs" and the main approaches for improving cost management are researched.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Нові економічні умови та перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку значно розширюють можливості підприємств у визначенні основних аспектів методології, методики та організації обліку витрат.

У системі управління операційною діяльністю промислового підприємства важливе місце посідає облік витрат на виробництво, за допомогою якого здійснюється контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. З метою прийняття своєчасних управлінських рішень в умовах постійної динаміки ринкової кон'юнктури підприємства потребують достовірної інформації про витрати на виробництво, яку надає бухгалтерський облік і аналіз.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загальні проблеми обліку витрат досліджувались багатьма вченими-економістами. Значну увагу їм приділяли у своїх працях М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валусь, С. Голов, А.М. Герасимович, З. Гуцайлук, В. Єфіменко, С. Зубілевич, А. Кузьмінський, Ю. Літвін, В. Лінник, В. Сопко, М. Чумаченко та ін. Серед зарубіжних авторів, що заклали основи розвитку теорії калькулювання, варто виділити праці К. Друрі, Д.Л. Нікольсона і Д. Рорбаха, Р. Ентоні, Х. Еберта, К.Р. Томаса. Питання розвитку теорії економічного аналізу витрат й удосконалення методів господарювання розкрито у працях М.С. Пушкаря, Є.В. Мниха, В.М. Іваненка, М.Я. Корбова, М.І. Баканова, А.Д. Шеремета та ін.

Розвиток промисловості з урахуванням сучасних умов господарювання вимагає поглиблених досліджень обліку і контролю витрат у системі управління підприємством. Одержані протягом

багатьох років результати теоретичних і практичних розробок із проблем удосконалення обліку витрат на виробництво мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Разом з тим, розробки вищезазначених науковців не вирішують усіх проблемних питань економіко-правової суті витрат.

**Мета та завдання статті.** Метою статті є уточнення економічної суті поняття «витрати» для вдосконалення системи управління ними.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію товарів. Витрати є основним обмежувачем прибутку й одночасно визначальним чинником, який впливає на обсяг пропозиції. Витрати завжди були і залишаються однією з найважливіших економічних категорій, яка характеризує ефективність використання ресурсів (економічних чинників виробництва) і визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання.

Дослідження суті витрат має велике значення для визначення їх складу. Економічну природу витрат на виробництво розглядали з точки зору економічної теорії, починаючи від трудової теорії вартості (А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс), теорії “трьох чинників” (Ж. Сей), теорії витрат виробництва (Т. Мальтус, А. Маршалл, Дж. Кларк, Дж. Кейнс).

Нині відомо чимало різних облікових теорій, що виникли внаслідок певних історичних і соціальних умов, що переважали в той або інший періоди, а також унаслідок розвитку виробництва, техніки та бухгалтерського обліку як науки загалом. У зв'язку з цим автори по-різному класифікували облікові теорії, але серед них можна виділити три основні підходи: юридичний, економічний, балансовий.

В юридичному напрямі розвитку облікових теорій витрати не були центральною категорією, оскільки основна увага приділялась правовідносинам власності та зобов'язанням. Лише в економічній обліковій теорії об'єктом обліку стають не предмети, а вартість цих предметів, звідси витратам приділяється належна увага.

Загальновідомо, що в різних матеріалістичних теоріях аналітичного характеру (міновій, філософській) відображено специфічні погляди на відносини у сфері виробництва, але поступово відбувається еволюція облікової думки в напрямі від метафізичних до позитивістських учень.

Балансові теорії, зокрема теорії двох, трьох, чотирьох рядів рахунків, також неоднаково відображали місце рахунків витрат у загальній системі обліку [5].

Вітчизняна економічна теорія в пострадянські роки трактувала витрати, виходячи із вчення К. Маркса та його послідовників. Такі економісти, як М.І. Баканов, С.М. Капелюш, Л.П. Петров, А.М. Фрідман, А.А. Макарова та інші, основну увагу приділяли витратам обігу, під якими мали на увазі суспільно необхідні витрати живої та уречевленої праці. Відповідне тлумачення було зумовлено домінуванням економічної теорії К. Маркса щодо економічної природи витрат, а також зіставлення витрат виробництва та споживання.

Економічна наука країн із ринковою економікою визначає витрати виробництва як витрати виробничих чинників у процесі цілеспрямованої діяльності. Так, у своїй праці “Теорія економічного розвитку” Й. Шумпетер відзначав, що ділова людина розглядає, як витратити ту суму грошей, яку вона змушена сплачувати іншим господарським суб’єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей.

Теорія витрат у країнах ринкової економіки тісно пов’язана з практикою прогнозного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентоспроможність або своєчасно перевести свої капітали в іншу, більш прибуткову сферу діяльності [5].

На цей час теоретичні аспекти суті, класифікації та управління витратами досліджено багатьма науковцям, такими, як І.О. Бланк, С.Ф. Друрі, Ч. Хорнгерн, Дж. Фостер, серед українських учених – П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Герасимчук, В.П. Завгородній, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, В.Г. Лінник, Л.В. Нападовська, Л.В. Чижевська та ін. [3]. Вченими було розглянуто різні аспекти обліку, калькулювання аналізу, нормування і планування витрат. Однак сьогодні в економічній літературі не існує однозначності у трактуванні поняття „витрати”, їх класифікації та ефективності управління.

Треба відзначити, що трактування поняття витрат у бухгалтерському обліку дещо відрізняється від його розуміння в економіці. Економічний підхід до визначення витрат походить із їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. Під економічними витратами розуміють „затрати втрачених можливостей”, тобто суму, яку можна отримати, найраціональніше

використавши ресурси. Таке трактування зумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

Що ж до бухгалтерської точки зору, то витрати визначаються лише конкретними витратами ресурсів [4]. Таке визначення ґрунтується на ресурсному розумінні природи господарства, проте не враховує інші аспекти.

Наявність різних точок зору щодо суті витрат обумовлена різними підходами в поглядах на природу економічного буття взагалі й виробничого процесу, зокрема.

Під час визнання витрат важливе значення мають принципи і правила бухгалтерського обліку, дотримання яких визначає достовірність формування фінансового результату. Застосування принципів визнання витрат дає змогу відобразити витрати звітного періоду і відокремити їх від витрат майбутніх періодів і від витрат, які капіталізуються і формують собівартість активів.

Одним із дискусійних питань під час вивчення суті витрат є правомірність та необхідність вживання двох термінів “витрати” та “затрати”. В економічній науці вже тривалий час іде дискусія щодо ідентичності цих двох категорій.

“Витрати” та “затрати” як господарські процеси можуть збігатися в часі, проте потребують чіткого розмежування. В обліковій практиці, особливо з уведенням П(С)БО, правильне розмежування вищезгаданих облікових категорій має важливе та принципове значення. Необхідність у їх правильному трактуванні впливає з необхідності достовірного визначення фінансового результату.

Відповідно до П(С)БО 1 “Вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 2 “Баланс” та П(С)БО 16 “Витрати” в Україні під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [1]. У даному визначенні суть витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активом та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства.

Згідно з формуванням складу витрат поточні витрати – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Терміни “затрати” та “витрати” по-різному трактуються як вітчизняними, так і зарубіжними економістами. Більшість авторів вважає, що під поняттям “витрати” слід розуміти використання

трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів у господарській діяльності суб'єктами господарювання.

Дуже цікавими є погляди іноземних учених. Так, іноземним авторам властиві такі особливості визначення витрат: однаковий підхід до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності із зазначенням галузевих особливостей; визначення витрат як елемента всієї системи управління в нерозривному зв'язку з показниками фінансово-господарської діяльності; створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством.

Наприклад, визначення терміна „витрати” К. Друрі як засобів, що були витрачені на одержання прибутку, на наш погляд, є одностороннім, бо відбувається ототожнювання витрат із використанням фінансових ресурсів [5]. Трактуювання витрат К. Шимом і Д. Сігелем виражає суть витрат лише через натурально-речовий склад, при цьому не беручи до уваги часовий та сутнісний аспекти цього питання. Що ж до трактування поняття “затрати”, то однозначної позиції щодо його визначення також не існує. Зокрема, низка авторів (А. Аткінсон Ентоні, Д. Банкер Раджив, С. Каплан Роберт, С. Янг Марк, проф. І. Басманов, проф. Н.Д. Врублевский, проф. Н.П. Кондраков, А. Міцкевич, проф. Л.В. Нападовська) визначають “затрати” як використання ресурсів, доповнюючи, що використання здійснюється в грошовій формі, а також деякі додають цільовий характер використання (Н.П. Кондраков, А. Міцкевич) та мету – отримання прибутку (А. Аткінсон Ентоні, Д. Банкер Раджив, С. Каплан Роберт, С. Янг Марк, проф. М.А. Вахрушина).

Для того, щоб уточнити тлумачення понять “затрати” та “витрати”, на нашу думку, необхідно розглянути природу затрат. Так, умовно всі ресурси можна розподілити на фінансові та виробничі. Відповідно до відношення ресурсів до процесу виробництва затратами можна вважати вартісну оцінку виробничих ресурсів організації, що використовуються. Відповідно до цього можна виокремити три ознаки затрат: використання виробничих ресурсів, цільове використання ресурсів та їх вартісну оцінку.

Відмінність у трактуванні понять витрат і затрат, як вважає проф. Л.В. Нападовська, у першу чергу, залежить від виду обліку [6]. Вартість використаних матеріалів у фінансовому обліку визнається витратами тільки тоді, коли вироблену продукцію реалізовано. У момент відпускання матеріалів не відбувається ні зменшення активів, ні збільшення зобов'язань, а лише трансформація одного виду ресурсу (матеріалу) в інший (незавершене виробництво). Перш ніж витрати у

фінансовому обліку будуть визнані витратами, має пройти повний виробничий цикл, який інколи становить понад календарний рік. Що ж до управлінського обліку, то такий підхід суперечить принципу оперативності. Тому операція використання матеріалів у процесі виробництва у фінансовому обліку не може належати до витрат. Таким чином, на думку проф. Л.В. Нападовської, в управлінському обліку слід використовувати термін “затрати”, а у фінансовому – “витрати”.

Розглянувши різні точки зору, ми вважаємо, що необхідно розмежовувати ці поняття, бо в управлінському обліку витрати відображаються для калькуляції собівартості за видами продукції та послуг, а у фінансовому обліку – для оцінки запасів (у балансі).

Визначення витрат має ґрунтуватися також на їх точній реєстрації, оскільки неповний облік витрат приховує непродуктивні витрати виробництва, а розширення їх тлумачення призводить до завищення собівартості й погіршення іміджу підприємства в конкурентному середовищі.

Слід також мати на увазі, що витрати є одним із найважливіших внутрішньовиробничих показників економічного аналізу. Показник витрат використовують також для внутрішньої оцінки ефективності виробничої діяльності, оскільки він є витратами ресурсів на забезпечення процесу відтворення взагалі, незалежно від його завершеності й характеру зв'язку з кінцевим продуктом. Отже, поняття “затрати” ширше за “собівартість”, яка є вартісною оцінкою використаних ресурсів у процесі виробництва готової продукції, тобто відбиває поточні витрати конкретного підприємства.

Затрати включають витрати з метою виробництва та збуту промислових виробів, товарно-матеріальних ресурсів, оцінених у грошових одиницях (витрати матеріалів, амортизація і тощо), і послуг (заробітна плата, соціальне обслуговування) чи факторів виробництва, а також оплату послуг зі сторони і виплату державних податків у тій мірі, в якій це сприяє підтримці експлуатаційної готовності підприємства. На відміну від витрат, затрати в момент їх визначення не впливають на суму прибутку звітного періоду. Термін “затрати” відноситься до використання ресурсів, зокрема і на придбання активів, у той час як витрати стосуються використання тільки тих ресурсів, які в ході визначення фінансового результату господарюючого суб'єкта за певний період часу співставляються із доходами.

Автори А.М. Турило та Ю.Б. Кравчук співвідносили витрати виробництва з процесом виробництва взагалі, а собівартість – із конкретним продуктом, завершеним виробництвом та розглядають як ступінь сходження від абстрактного – вартості – до конкретного –

собівартості продукції, причому самі витрати, на їх думку, є лише теоретичним поняттям, що характеризує процес відтворення з точки зору всього суспільства. Витрати виробництва знаходять своє вираження в показниках собівартості продукції, що в грошовому вираженні характеризує всі матеріальні витрати і витрати на оплату праці, потрібні для виготовлення і реалізації продукції.

Термін "затрати" (cost) має стосунок до будь-якого використання ресурсів, зокрема і на придбання активів, тоді як термін "витрати" (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за цей період часу ставляться у відповідність доходам.

Проте до складу витрат підприємства входять не тільки ті, що пов'язані з купівлею ресурсів, крім них, підприємство має витрати на збут та просування продукції на ринок. Сюди належать витрати, пов'язані з транспортуванням виробів споживачу, здійсненням маркетингових досліджень та організацією реклами тощо. Виражені у грошовій формі, вони являють собою витрати реалізації продукції.

Таким чином, бачимо, що термін "затрати" стосується будь-якого використання ресурсів, у тому числі на придбання активів, у той час як термін "витрати" – використання тільки тих ресурсів, які під час визначення прибутку суб'єкта господарювання за певний період часу ставляться у відповідність доходам.

Економічний зміст понять "витрати виробництва" і "затрати виробництва", по суті, однаковий. Характер виробництва не змінює суті та основних економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. І в першому, і у другому випадках субстанція одна й та ж – втілена в продукті праця, яка складається з перенесеної і знову створеної вартості. При цьому поняття "витрати виробництва", як правило, вживають щодо витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції та незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, "затрати на виробництво" співвідносять із витратами за економічними елементами.

Розмаїття трактувань науковців щодо визначення витрат підприємства свідчить про відсутність єдиного розуміння їх суті. Але, на нашу думку, витрати – це сукупність грошових, матеріальних та моральних ресурсів, які використовуються господарськими підрозділами в процесі їх функціонування.

У цілому ж, можна відзначити, що трактування поняття «витрати» є нечітко визначеним словом в обліку, адже вони використовуються в різних значеннях. Але, незважаючи на це, витрати

відіграють важливу роль в управлінському обліку, виступаючи центральним об'єктом його дослідження. Від того, наскільки раціонально організовано управлінський процес на підприємстві, залежить якість та послідовність роботи його керівництва.

Таким чином, розглянувши поняття витрат у нормативних джерелах та спеціальній літературі, можна зробити висновок, що різні автори, трактуючи це поняття, не розкривають усіх його аспектів, не враховують усіх особливостей функціонування підприємства як самостійного суб'єкта господарювання. Так, у ході визначення економічної суті витрат, на наш погляд, необхідно враховувати вище перераховані недоліки, знайти єдине, найповніше тлумачення, що зрештою допоможе зрозуміти суть витрат та приймати раціональні та правильні рішення щодо управління витратами.

**Висновки.** Отже, у статті було розглянуто низку проблемних питань з економіко-правової суті витрат виробництва, які необхідно розглядати з точки зору побудови обліку для внутрішніх і зовнішніх потреб. Джерелом даних для управлінського обліку є показники виробничого обліку (обліку витрат), а саме – інформація про об'єкт витрат – продукцію досліджуваного підприємства.

#### *Список літератури*

1. Витрати [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. – Режим доступу : <<http://www.zakon.rada.gov.ua>>.
2. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М. : Инфра-М, 2010. – 368 с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : Рута, 2009. – 256 с.
4. Голов, С. Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст] / С. Ф. Голов. – К. : Автоінтерсервіс, 2007. – 546 с.
5. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри. – М. : Аудит, 1994. – 557 с.
6. Нападівська, Л. В. Управлінський облік [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2009. – 544 с.

Отримано 30.10.2011. ХДУХТ, Харків.

© О.В. Топоркова, К.В. Василюшина, 2011.