

## Економічна сутність поняття витрати

В даній статті автор проводить дослідження виникнення поняття витрати та його тлумачення з погляду різних видів господарського обліку. Розкривається необхідність глибокого розумінні економічної категорії «витрати» для ведення обліку на підприємстві та пошуку більш раціональних методів та прийомів обліку витрат.

**витрати, затрати виробництва, собівартість, зобов’язання, економічні вигоди, валові витрати, принципи нарахування, відповідності й обережності**

Головна мета діяльності кожного підприємства в умовах ринкової економіки – максимізацію прибутку. Підприємство реалізує свою продукцію споживачам, отримуючи за неї грошову виручку. Однак, це ще не означає, що підприємство отримує прибуток. Для виявлення фінансового результату необхідно співставити виручку з витратами на виробництво продукції і її реалізацію, тобто собівартістю продукції. Підприємство отримує прибуток, якщо виручка перевищує собівартість продукції; якщо виручка дорівнює собівартості, то вдалося лише повернути витрати на виробництво і реалізацію продукції; якщо витрати перевищують виручку, то підприємство зазнає збитку, тобто негативного результату, що ставить його у важке фінансове становище, яке не виключає банкрутства. Рівень витрат виробництва є головним результатом виробничої діяльності підприємства. Заключним показником господарської діяльності підприємства є доход і прибуток. Вони характеризують ефект, отриманий в результаті виробничо-господарської діяльності підприємства. Звідси впливає актуальність обраної теми, яка полягає в з’ясуванні сутності та економічної категорії витрат для більшого розумінні порядку віднесення витрат до витрат виробництва та визначення собівартості продукції, що є одним з основних облікових завдань підприємства.

Управління витратами – важливий елемент управління господарством. А управління витратами неможливе без розуміння суті поняття “витрати”. На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку існує велика кількість наукових публікацій і праць присвячених проблемі удосконалення організації та методики обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. Чимало пропозицій внесено вченими-економістами з приводу вирішення цієї проблеми. Але на даний час залишається відкритим питання стосовно визначення самої категорії витрат.

Витрати розглядалися різними економістами з різних боків і з різною метою.

К.Маркс пов’язував дослідження витрат з намаганням дослідити особливості експлуатації найманої праці, які відображаються і вартості і, зрозуміло, в затратах. Затрати праці він тлумачить як затрати суспільства. Затрати виробництва, за Марксом, менше за суспільні витрати на неоплачену додаткову працю, яка є джерелом прибутку. Тобто, у Маркса прибуток знаходиться за межами затрат[5].

На відміну від К.Маркса інші західні економісти включають прибуток підприємця в затрати, розцінюючи його як плату за ризик. В їх теорії затрати виробництва, які включають в себе нормальний середній прибуток, називаються економічними затратами.

Глен А. Велш та Деніел Г. Шорт дають наступне визначення витрат: “витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені

підприємством протягом певного періоду часу з метою отримання доходу. Витрати можуть вимагати негайної оплати (грошима чи то товарами або послугами) або здійснюватися в кредит з наступною оплатою. Для облікових цілей витрати відносяться на той період, коли вони фактично мали місце (тобто коли матеріали чи товари були використані, а послуги одержані). витрати можуть бути віднесені на один обліковий період, а оплачені в іншому”[4].

Під час з’ясування сутності витрат Герольд Мус та Рольф Ханшманн звернули увагу на те, що витрат та затрати можуть не збігатись у часі, а тому необхідно розрізнити ці поняття. За їх трактуванням витрати являють собою споживання вартості (товарів, послуг, робочої сили та інше) за визначений період часу, пов’язане з затратами в тому чи іншому періоді часу [6].

Формулювання “в тому чи іншому періоді” вони уявляють більш детально наступним чином (рис. 1).

Витра	(2a	(1	
Затра		(1	(2б

Дана схема може бути розтлумачена так.

(1) обидві величини відносяться до одного періоду. Відповідно витрати зараз = затрата зараз.

Наприклад: споживання придбаної сировини відбулося в тому ж періоді.

(2) величини відносяться до різних періодів. Відповідно до рис. 1 розрізняють наступні два варіанти:

(2a) витрати, які не є затратами; (2aa) витрати зараз, затрати пізніше.

Наприклад: закупівля сировини, призначеної для використання в наступному періоді.

(2аб) витрати зараз. Затрати раніше; (2б) затрата, яка не є витратами;

(2ба) затрата зараз, витрати раніше. Наприклад: списання частини вартості придбаного в попередньому періоді обладнання. (2бб) затрата зараз, витрати пізніше.

Рисунок 1- Співвідношення в часі між витратами та затратами

Дану ситуацію можна пояснити наступним чином. Якщо, наприклад, підприємство орендує приміщення для офісу. Відповідно до договору найму, воно зобов’язане внести річну плату в січні наступного року. Споживання вартості (=затрата) відбувається уже в звітному періоді. Відповідно можна зробити висновок, що в періоді, в якому затрата відображається на рахунках, можливе використання фіктивних витрат в якості кореспондуючого запису, оскільки юридично ці витрати ще не існують.

Визначення витрат в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку включає збитки, як і витрати, що виникають в процесі діяльності підприємства, до яких належить вартість проданих товарів, заробітна плата, знос. Вони набувають форми вибуття чи використання активів, як кошти та їх еквіваленти, матеріально-виробничі запаси, майно, споруди. Збитки являють собою інші статті, що відповідають визначенню витрат, і можуть виникати в процесі діяльності підприємства. Вони характеризують зменшення економічного прибутку та не відрізняються від інших витрат. До збитків належать витрати, які не є результатом землетрусів, пожежі чи повені, як і в результаті розміщення не поточних активів. Визначення витрат включає нереалізовані збитки, наприклад, у результаті дії зростання валютних щодо позичок підприємства у певній валюті. У тих випадках, коли збитки відбиваються на рахунку результатів, їх показують окремо, тому що знання про них необхідне для прийняття економічних рішень. Збитки часто є «очищеними» від відповідального прибутку.

Аналіз вітчизняної літератури свідчить, що це питання широко обговорювалося за радянських часів. Якщо до 1 січня 2000 року ми, можна сказати, не відрізняли поняття “витрати” від поняття “собівартість”, оскільки на кожен одиницю продукції розподіляли всі статті. Можуть бути розподілені тільки прямі витрати і та частина накладних витрат, яка пов’язана з виробництвом цієї продукції. Ті види постійних (накладних) витрат, які не пов’язані безпосередньо з виготовленням продукції, не включаються до собівартості цієї продукції, тобто не розподіляються на кожен одиницю. До таких витрат належать витрати на збут і адміністративні витрати. До них можуть належати й інші витрати, безпосередньо пов’язані з виготовленням продукції.

Уперше визначення терміна “витрати” у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку подано у пункті 1 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. При цьому під витратами мають на увазі зменшення економічних вигод у вигляді вибуття або амортизації активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [7].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. Норми цього П(С)БО поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ) [7].

Зокрема, ми дослідили відмінності в термінології, визначенні та класифікації витрат у економічній теорії та різних видах обліку.

Під час дослідження сутності та класифікації витрат до цієї проблеми слід підходити з різних боків, тому що витрати досліджують в економічній теорії, фінансовому, податковому, а також в управлінському та стратегічному обліку.

Зокрема, К.Р.Макконел і С.Л.Брю визначають витрати як чинник, що формує пропозицію на ринку товарів. Витрати в економіці, на їх думку, безпосередньо пов’язані з відмовою від можливості виробництва альтернативних товарів і послуг. Економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва товару чи послуги, дорівнюють його вартості чи цінності при найкращому з усіх можливих варіантів його використання. Тобто економічні витрати - це ті виплати, які фірма зобов’язана зробити, або ті доходи, які фірма має забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання на альтернативному виробництві. Ці виплати можуть бути зовнішніми і внутрішніми. Грошові виплати, тобто витрати, які фірма несе "із своєї кишені" на користь "аутсайдерів", що є постачальниками трудових послуг, сировини, палива, транспортних послуг, енергії і т.ін., є зовнішніми. Витрати на власний і самостійно використовуваний ресурс є неоплачуваними або внутрішніми. З погляду фірми, ці внутрішні витрати дорівнюють грошовим доходам, які могли б бути одержані за самостійно використовуваний ресурс при найкращому з можливих способів його використання. До внутрішніх витрат вони відносять також мінімальну плату, щоб утримати підприємницький талант власника фірми в межах цього підприємства, тобто нормальний прибуток.

Роберт Н.Антоні пов’язує показники витрат із вартістю і собівартістю. Витрати - це придбання ресурсів, їх вартість. Затрати - це використання ресурсів за період, їх собівартість. Вартість ресурсів у залишку - це кошти.

У фінансовому обліку визначення витрат, відповідно до П(С)БО №3 п.4, є таким: "Витрати - це зменшення економічних вигод унаслідок вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком

зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками), за умов, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені" [7].

У фінансовому обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов:

1. Коли відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань.

2. Витрати можуть бути достовірно оцінені разом із визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено.

3. Визнання на підставі систематичного та раціонального розподілу економічних вигод, що забезпечує актив упродовж декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних коштів, нематеріальних активів).

4. Якщо в момент отримання економічних вигод не відбувається зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

У податковому обліку витрати підприємства визначають як валові витрати - це сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбавають (виготовляють) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Визначають валові витрати в податковому обліку на дату, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку - день їх видачі з каси платника податку;

- дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного отримання платником податків результатів робіт (послуг).

В управлінському обліку витрати визначають аналогічно, як і в фінансовому обліку.

У стратегічному обліку зникає поняття витрат, а одним із ключових елементів стають зобов'язання. Зобов'язання - основа для обміну економічними цінностями, центр, навколо якого базуються ділові операції. Це угода, яку вільно укладають дві чи більше сторони для здійснення певної діяльності, що має економічну доцільність. Зобов'язання, з фінансової точки зору, передбачає обмін ресурсами, які мають грошове вираження. Воно повинне бути локалізованим за часом і юридично обґрунтованим.

Отже, можна стверджувати, що сьогодні не має єдиного підходу до визначення суті та обліку витрат. Таким чином, проведене дослідження дозволяє сформулювати такі висновки:

1. У процесі ускладнення суспільно-господарського буття відбулося відгалуження та розвиток нових, видів обліку, покликаних вирішувати різноманітні суспільно-економічні проблеми. У результаті еволюції термінології виникли близькі за значенням терміни, а саме: "витрати", "затрати", "збитки", "валові витрати", "зобов'язання". Значення цих термінів у різних сферах діяльності та науках будуть і надалі відрізнятися, оскільки кожна наука спеціалізується на окремому аспекті поданої проблеми.

2. Визначення "витрати" суттєво відрізняється в економічній теорії, бухгалтерському та податковому обліку, тому що суттєво відрізняються моменти визнання витрат. Так, у бухгалтерському обліку витрати належать до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів нарахування, відповідності й обережності. В економічній теорії витрати визначають за допомогою касового методу, а в податковому обліку - за першою подією (відвантаження або попередня оплата за товар).

3. З точки зору економічної теорії витрати підприємства можна поділити на зовнішні і внутрішні. У бухгалтерському обліку відображають лише зовнішні витрати.

Проблема відображення внутрішніх витрат полягає у визначенні процента на вкладений капітал підприємця, премії за ризик, "заробітної плати" підприємця, тобто так званого нормального прибутку.

4. Поняття "зобов'язання", що застосовують у стратегічному обліку, виникло в процесі наближення бухгалтерського й економічного трактування терміну "витрати". Проте і в стратегічному обліку враховано лише зовнішні витрати, але не в фінансовій, а в юридичній інтерпретації (зобов'язання). Проблема врахування внутрішніх витрат залишається відкритою, яку мають вирішувати в оподаткуванні та у податковому обліку.

### Список літератури

1. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік - 3-тє вид., доп і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 480 с.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський учет по международным стандартам: примеры и комментарии. –К.: ЛИБРА, 2001. – 840 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К.: Лібра, 2004. – 384 с.
4. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку. – К.: Основи, 1999. – 943 с.
5. Мочерний С.В. Основи економічної теорії: Підручник. – Тернопіль, 1998. – 464 с.
6. Мус Герольд, Ханшманн Рольф Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв'язання. К.: КНЕУ, 2000. – 386 с.
7. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні – 2-ге вид., доп і перероб. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка", 2003. – 820 с.
8. Хорнгрен Д.Р., Моувен М.М., Еліас Н.С., Сєнков Д.У. Управлінський облік./ Пер. з англ. – 5-е вид. – К.: Міленіум, 2002. – 416 с.

В данной статье автор проводит исследование возникновения понятия затраты и его интерпретацию с точки зрения различных видов хозяйственного учета. Раскрывается необходимость глубокого понимания экономической категории «затраты» с целью осуществления учета на предприятии и поиска более рациональных методов и приемов учета затрат.

The author of the article has been making a research in the purpose of finding a source of appearing the "expenditures" meaning and gives their interpretation from the point of view of different kinds of economic accounting. The necessity of deep understanding the "expenditures" category is developed with the purpose of producing the accounting on the enterprise and searching more rational methods of expenditures accounting.