

УДК 657:47

Столяр Л. Г.

*к.е.н., ст. викладач,**Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ***СУТНІСТЬ «ВИТРАТ» ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Досліджено сутність терміну «витрати» з точки зору економіки та бухгалтерського обліку. Визначено відмінності між тлумаченням. Визначено сутність поняття «витрати» через призму фінансового та управлінського обліку, як підсистем облікової системи підприємства.*

*Ключові слова: витрати, затрати, витрати для різних цілей, фінансовий облік, управлінський облік.*

**Постановка проблеми.** В ринкових умовах головною умовою ефективного управління підприємством є повна, достовірна, оперативна інформація про витрати та собівартість продукції. Витрати обмежують прибуток і визначають цінову конкурентоспроможність та запас фінансової стійкості підприємства. Для ефективного управління діяльністю промислових підприємств значення має не тільки розмір витрат підприємства, а й їх структура. Отже роль витрат у діяльності підприємства зумовлює необхідність визначення їхньої сутності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження витрат зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, К. Друрі, А. Г. Загородній, В. Б. Івашкевич, Ю. А. Кузмінський, М. В. Кужельний, С. В. Мочерний, Л. В. Нападовська, Г. О. Партин, М. С. Пушкар, А. М. Турило, М. І. Скрипник, В. В. Сопко, І. Д. Фаріон, А. В. Череп, Ю. С. Цал-Цалко, Б. С. Юровський, К. Шим Джей.

В економічній літературі пропонується близько десятка визначень витрат, видів їх класифікацій, проте єдиного тлумачення, яке б задовольнило потреби облікового та управлінського персоналу, досі не розроблено. Суперечки виникають навколо сутності термінів «витрати», «затрати», «собівартість продукції» та коли які вживати і для яких цілей.

**Формування цілей статті.** Метою статті є аналіз економічного та облікового значення витрат з метою уточнення їх сутності для потреб бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Витрати досліджували ще класики політичної економії: А. Сміт започаткував поняття абсолютних витрат, Д. Рікардо – автор теорії порівняльних витрат. Під терміном «витрати» вони розуміли середні суспільні витрати за одиницю, тобто те, чого коштує окрема одиниця продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі.

Вчені-економісти визначають витрати з точки зору вартості використаних ресурсів. Проте одні науковці визначають, що витрати це вартість використаних матеріальних та трудових ресурсів, а інші, що це грошове вираження витрат ресурсів.

На думку таких вчених, як І. О. Бланк, М. Г. Грещак, Шим Джей, витрати – це виражені в грошовій формі витрати ресурсів, зокрема трудових, матеріальних, фінансових та інформаційних [3; 4; 5].

С. В. Мочерний зазначає, що спожиті в процесі виробництва продукту виробничі засоби підприємства є витратами виробництва. Виробничі засоби можуть бути як оборотними, так і необоротними [6, с. 203]. Л. Г. Мельник та О. І. Корінцева вважають, що це прямі і непрямі фактичні і можливі виплати, або втрачені вигоди. На думку Г. В. Козаченка, витрати – це неминувлі затрати підприємства, які сформувались раніше й перетворились на минулі в звітному періоді після його завершення. Неминувлі затрати підприємства залишаються, тоді як витрати списуються, і за результатами зіставлення витрат і доходів визначається фінансовий результат [7, с. 14].

Отже, витрати як економічна категорія – це використання ресурсів для досягнення певної мети, а будь-які витрати, в свою чергу, орієнтовані на певний результат.

Тлумачення витрат для потреб обліку відрізняється від тлумачення витрат в економіці. Сутність терміну «витрати» в обліку регламентовано Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Податковим кодексом України. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – 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 розподілення власниками) [8].

Визначення витрат з невеликим уточненням наведено в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (втрата чинності 19.03.2013 р.) та П(С)БО 16 «Витрати», яке повністю присвячено питанням визнання, оцінки та складу витрат у бухгалтерському обліку. Крім П(С)БО, визначення витрат наводиться у Податковому кодексі – це ...

«зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу в сумі будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах» [9].

Вивчаючи роботи окремих вчених в сфері обліку, щодо визначення сутності витрат, дійшли до висновку, що деякі з них одночасно використовують терміни «витрати» і «затрати». Голов С. Ф., Дерій В. А., Загородній А. Г., Кужельний М. В., Кучмач Д., Нападовська Л. В., Пушкар М. С., Партин Г. О., Скрипник М. І., Сопко В. В., Фаріон І. Д. визначають сутність «витрат», «затрат» через призму фінансового та управлінського обліку.

З точки зору професора Бутинця Ф. Ф. витрати є найбільш загальним в українській економічній літературі поняттям, що відноситься до «витрат» і «затрат», і визначається як грошове вираження суми ресурсів використаних з певною метою [10, с. 299]. Тобто поняття «витрати» використовуються, як в фінансовому обліку, так і в управлінському.

Не розмежують «витрати» і «затрати», а дають визначення витрат для потреб двох видів обліку такі вчені, як Голов С. Ф., Дерій В., Партин Г. О., Скрипник М., Фаріон І. Д. Дерій В. визначає, що у вітчизняній науці доречно використовувати термін «витрати» [11, с. 158]. Фаріон І. Д. трактує, що витрати це обсяг реально спожитих ресурсів чи коштів у процесі виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності (фінансовий облік). Щодо управлінського обліку то тут мають бути «управлінські витрати». Управлінські витрати – це витрати, що цікавлять управлінців [12, с. 105]. Партин Г. О., Загородній А. Г. дають тлумачення витрат для фінансового та управлінського обліку – це грошове вираження суми ресурсів, витрачених з певною метою [13, с. 41].

Інша група науковців розмежують витрати для потреб фінансового обліку, а затрати для управлінського обліку.

З точки зору проф. Нападовської Л. В. «затрати – це вартісний вираз спожитих у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових і інших видів ресурсів. Термін «затрати» безпосередньо пов'язаний з формуванням собівартості продукції у процесі господарської діяльності» [14, с. 242]. В своїх наукових працях Нападовська Л. В. визначає, що терміни «витрати» та «затрати» використовуються для різних видів обліку та містять різний зміст та сутність.

Мошковська О. А., Сопко В. В., визначають, що термін «затрати» необхідно використовувати при визначенні собівартості, тобто це частина витрат, яка

безпосередньо пов'язана з виготовленням, а визначення собівартості продукції є прерогативою управлінського обліку [15, с. 271].

В російській обліковій термінології «витрати» і «затрати» визначають, як «расходы», «затраты», «издержки». Скляренко В. К. визначає, що «затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени. Расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей» [17].

Такі відмінності між термінами «расходы», «затраты» залежать від інструкцій та їх укладачів, що для одного автора може бути «затрати», то для іншого «витрати». В свою чергу термін «издержки» ототожнюється з терміном «затраты», але використовується в сфері обігу, а не виробництва. Як визначає Юровский Б. С., для бухгалтерів поняття «...издержки или расходы – это увеличение обязательств или оплата при приобретении ресурсов или выбытии активов. Такие издержки называются внешними». А для економістів «... экономические издержки – это те доходы, которые остаются не полученными при использовании ресурсов на производство данного продукта» [18, с. 12].

Використання такої кількості термінів щодо витрат підприємства («витрати», «затрати») в законодавчій базі, вітчизняних та зарубіжних навчальних, наукових виданнях з обліку можна пояснити по-перше, значним розширенням завдань системи обліку на підприємствах, по-друге, з існуванням різних груп користувачі облікової інформації (власники, керівник, управлінський персонал, зовнішні користувачі), потреби яких в інформації суттєво відрізняються.

Діюча система обліку не уточнює використання терміну «витрати», як облікової категорії. Тобто сутність «витрат» на сьогоднішній день визначається через систему обліку та потреби користувачів: зовнішні користувачі → фінансовий облік → витрати; внутрішні користувачі → управлінський облік → затрати.

Івакіна І. класифікує облік в залежності від інформації, що надається його користувачам. Управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів та робітників підприємства, збирає, обробляє та зберігає інформацію для прийняття рішень. Фінансовий облік забезпечує підготовку та надання фінансових звітів зовнішнім

користувачам, що регламентовано на законодавчому рівні. Інформація фінансового обліку носить історичний характер, тоді як інформація управлінського обліку завжди є оперативною, своєчасною та актуальною і зорієнтована на майбутнє [19, с. 9].

На сучасних промислових підприємствах не можливо відокремити фінансовий та управлінський облік, така позиція сформувалась у процесі історичного розвитку обліку. Між управлінським та фінансовим обліком, на нашу думку, є багато спільного. Вони: ґрунтуються на єдиних засадах організації обліку на підприємстві та обліковій політиці, єдиній системі первинного обліку, єдності норм і нормативів; використовують принципи подвійного запису та єдині методичні прийоми; ведуться в єдиному інформаційному середовищі.

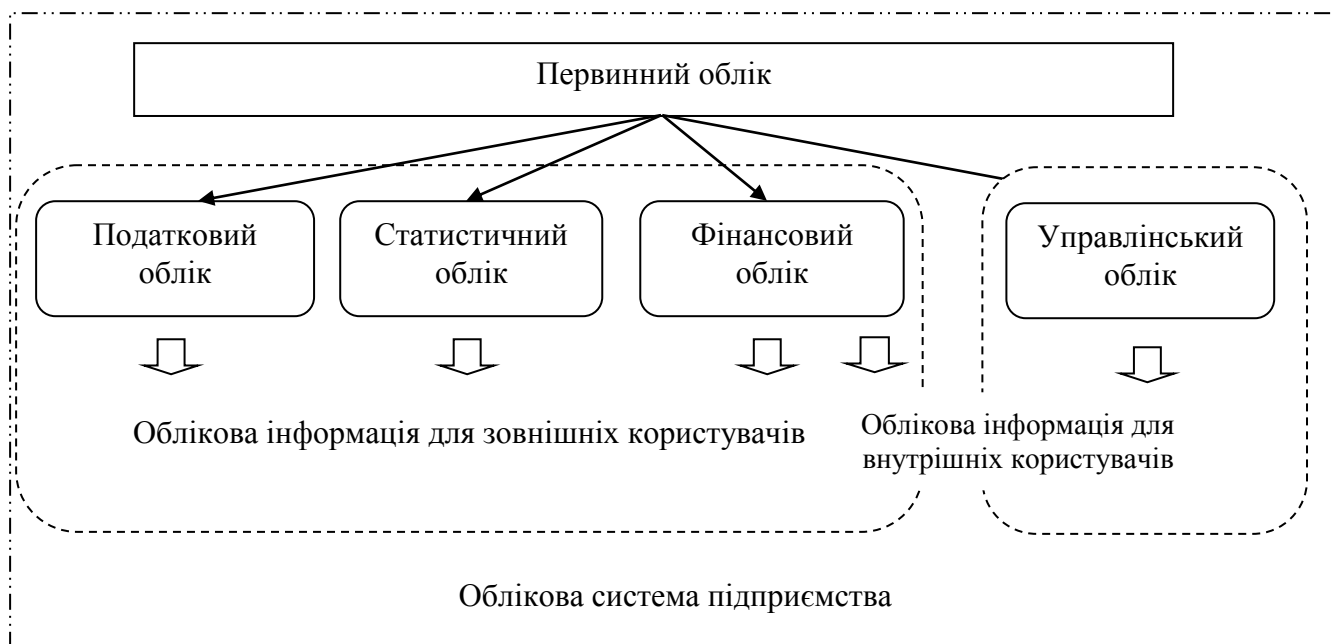
Підтвердження такої думки знаходимо в працях Я. В. Соколова, О. С. Бородкіна, які акцентують увагу на використанні інтегрованої системи обліку. Вони вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський – це облік витрат за центрами відповідальності та носіями витрат, доходів та фінансових результатів. Валуєв Б. визначає що «...фінансовий та управлінський облік мають право на існування, і межу між ними поки ще нікому не вдалося визначити...».

Партин Г. О. та Загородній А. Г. не відокремлюють управлінський та фінансовий облік, як окремі системи, а враховують, що управлінський облік є складовою облікової системи підприємства.

Лень В. С. визначає, що незважаючи на відмінності, в управлінському і фінансовому обліку є багато спільного, вони ведуться в єдиному професійному середовищі та спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарським об'єктами.

Фаріон І. Д. акцентує увагу на тому, що перехід до ринкових відносин обумовив поділ раніше єдиного бухгалтерського обліку в Україні, таким чином, що сформувалась сучасна система обліку, яка охоплює: виробничий облік, управлінський, фінансовий, податковий та статистичний.

Виходячи з вище викладеного та проведеного дослідження практики ведення бухгалтерського обліку на промислових підприємствах в сучасних умовах господарювання вважаємо, що на підприємстві діє єдина інтегрована облікова система, що поділена на підсистеми залежно від завдань облікової інформації рис. 1.



→ Взаємозв'язок підсистем (обмін інформацією)

Рис. 1. Облікова система підприємства (взаємозв'язок між підсистемами)

Фінансовий та управлінський облік є підсистемами облікової системи підприємства, до якої також входять первинний облік, податковий та статистичний. Всі види обліку тісно пов'язані між собою інформаційними каналами передачі даних. У всіх видів обліку єдина мета – створювати інформацію, незалежно від того, які об'єкти обліку, завдання та особливості того чи іншого виду. Всі види обліку діють неізолювано, а доповнюють один одного, таким чином, створюючи єдину інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Первинний облік є основою для всіх видів обліку і надає інформацію, що використовується для складання фінансової, управлінської, податкової та статистичної звітності. Фактично первинний облік – це облік основних процесів, зокрема, облік процесу виробництва продукції та її реалізації, в результаті чого визначається загальна сума витрат. В фінансовому обліку обліковуються фактичні витрати співставляють з отриманими доходами та визначають фінансовий результат діяльності підприємства, кінцевою метою чого є складання фінансової звітності. В підсистемі управлінського обліку формується інформація про витрати для потреб прогнозування, планування та контролю. Завданням управлінського обліку є складання звітності, забезпечення необхідною інформацією власників, керівників та менеджерів, яка сприятиме досягненню стратегічних цілей розвитку підприємства. Проте взаємодія фінансового та управлінського обліку відбувається на підставі комплексного використання первинної інформації та доповнення інформації

одного виду обліку іншим.

Отже, фінансовий та управлінський облік витрат (витрат виробництва, собівартості продукції) повинні доповнювати один одного, розвиватися та удосконалюватися у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно та якісно завдання та функції, характерні для кожного з них, з метою надання повної, оперативної, своєчасної та достовірної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам.

**Висновки.** Наявність підсистем фінансового та управлінського обліку, які діють в єдиній інтегрованій обліковій системі підприємства, потребують уточнення використання термінів «витрати». Тому в ході проведеного дослідження запропоновано використовувати, як об'єкт обліку (фінансового та управлінського) поняття «витрати». Витрати – це використання ресурсів (активів) і збільшення (виникнення) зобов'язань в звітному періоді в результаті господарської діяльності підприємства, що призводить до зменшення економічних вигод. Доцільність використання поняття «витрати» також обумовлено тим, що велика кількість нормативних документів з обліку використовує таке поняття.

#### Список використаної літератури

1. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт – К.: Port-Royal, 2001.
2. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо; пер. с англ. под ред. М. Н. Смит. – М.: Госполитиздат, – Т. 3 – 1955. – с. 296.
3. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с.
4. Грещак М. Г. Управління витратами: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.:КНЕУ, 2002. – 131 с.
5. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А. П. Калюжный] / Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
6. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.). – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
7. Мельник Л. Г. Економіка підприємства. [Текст]: конспект лекцій: навч. посібник / Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2004. – 412 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні

- вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013р. № 73. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
9. Податковий кодекс. Прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
10. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. для студентів вузів спеціальності 7.050601 «Облік і аудит». – [2-ге вид., перероб. і доп.] / Ф. Ф. Бутинець. – ЖІТІ.: Житомир, 2000. – 640 с. ISBN 966–7570–41–X.
11. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160. (Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).
12. Фаріон І. Д. Управлінський облік [текст]: підруч. / [І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко]. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.
13. Партин Г. О. Управлінський облік: Навч. Посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
14. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л. В. Нападовської. – К.: Київ.нац. торг. – екон. ун-т, 2008. – 735с.
15. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О. А. Мошковська // Вісник ЖДТУ «Економічні науки». – 2009. – № 3(49). [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_3/23.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf).
16. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. Посібник – [3-е вид., перероб. і доп.] / В. В. Сопко [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/778/35/1/1/#1080>.
17. Скляренко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками / В. К. Скляренко. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty\\_raskhody\\_izderzhki.html](http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html).
18. Юровский Б. С. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции / Б. С. Юровський. – Харьков: Центр «Консульт», 2005. – 240 с.
19. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати різні цілі / І. Івакіна. – Х.: Фактор, 2008. – 176 с.



**СТОЛЯР Л. Г. СУЩНОСТЬ «РАСХОДОВ» ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Исследована сущность понятия «расходы» с точки зрения экономики и бухгалтерского учета. Определены различия между толкованием. Определена сущность понятия «расходы» через призму финансового и управленческого учета, как подсистем учетной системы предприятия.*

**Ключевые слова:** расходы, затраты, расходы для различных целей, финансовый учет, управленческий учет.

**STOLYAR L. G. THE ESSENCE OF THE «CHARGES» THROUGH THE PRISM OF ACCOUNTING**

*The essence of the term «cost» in terms of economics and accounting. Defined differences between the interpretations. The essence of the concept of "costs" in the light of financial and management accounting as the accounting system of the enterprise subsystems.*

**Keywords:** costs, expenses, costs for different purposes, financial accounting, management accounting.