

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВА СУТНІСТЬ ВИТРАТ

У статті розглянуто і узагальнено трактування витрат згідно положень нормативних документів, поглядів у науковій та довідковій літературі

Ключові слова: витрати, затрати, економічна вигода

Актуальність теми. В умовах розвитку бухгалтерського обліку в Україні склалася така особливість як запозичення термінологічної основи із іноземних законодавчих та наукових джерел. Переклад з літератури здійснювався без поглибленого вивчення особливостей тих чи інших положень, в результаті сформовано понятійний апарат, який і досі викликає критику серед науковців. Зокрема це стосується і витрат. На сьогодні не існує єдиного підходу до трактування витрат, який враховував би національні особливості обліку в Україні.

В статті розглядаються різні підходи як науковців, так і положень чинного законодавства, до визначення сутності витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанню визначення сутності витрат приділяли увагу: Г.М. Колісник, розглядаючи економічну сутність витрат виробництва; М.І. Скрипник, досліджуючи проблему трактування затрат і витрат; А.О. Лисенко, аналізуючи сутність витрат як економічної категорії; В. Дерій, розглядаючи трактування терміну “витрати” для потреб обліку і контролю та ін.

Метою написання статті є аналіз та узагальнення існуючих підходів до визначення поняття витрат.

Виклад основного матеріалу. Поняття витрат розкривається у нормативно-правових актах, науковій та довідковій літературі, що призводить до неузгодженості його сутності та необхідності формування єдиного підходу до трактування. Поняття терміну зустрічається практично у кожному підручнику з економічної теорії чи бухгалтерського обліку, у багатьох наукових статтях, тезах доповідей, словниках та енциклопедіях, що спричинене розумінням витрат кожного окремого дослідника із власної точки зору.

Термін “витрати” слід розглядати окремо згідно положень законодавчих актів (табл. 1), окремо погляди дослідників (табл. 2). Достатня кількість визначень наводиться і в словникових та енциклопедичних виданнях (табл. 3). Законодавство в більшій мірі є узгодженим, в той час як погляди науковців істотно відрізняються один від одного. У більшості наукових працях дослідники пропонують власне розуміння поняття витрат, що вносить ще більші складності до проблеми.

Таблиця 1. Трактування терміну “витрати” згідно законодавства

№ з/п	Джерело	Значення
1	2	3
1	Податковий кодекс України (ПКУ) [14]	Витрати – 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, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)

Продовження табл. 1

1	2	3
2	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 [16] П(С)БО 3 [17], П(С)БО 16 [30]	Витрати – 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)
3	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	Витрати – зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу

Табл. 1 показує, що за національним і міжнародним законодавством розуміння витрат є практично однаковим. Це свідчить про наближення національних стандартів до міжнародних і є позитивним фактором, оскільки виникає значно менше суперечок з питань трактування витрат при переході на обов'язкове чи добровільне складання звітності за МСФЗ. Крім того, трактування витрат за ПКУ є більш деталізованим ніж за П(С)БО, оскільки здійснюється з метою визначення об'єкта оподаткування суб'єкта господарювання.

Наступним напрямом дослідження економічної сутності витрат є погляди дослідників у наукових виданнях (табл. 2).

Таблиця 2 Трактування терміну “витрати” у наукових виданнях

№ з/п	Джерело	Значення
1	2	3
1	Лень В.С., Гливенко В.В. [9]	Витрати виробництва – сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції
2	Сопко В.В. [18, с. 242]	Витрати – використані різні речовини і сили природи у процесі господарювання: вони пов'язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи
3	Грабовський Б.Є. [3]	Витрати – грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період
4	Коблянська О.І. [6]	Витрати – найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку і розподілу
5	Бойчук І.М. [5, с. 270]	Витрати – сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству
6	Нашкерська Г.В. [12]	Витрати – процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції
7	Сідун В.А., Пономарьова Ю.В. [20]	Витрати – обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні
8	Турило А.М. [22, с. 9–10]	Витрати – вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети
9	Друрі К.	Витрати – засоби, що витрачено на одержання прибутку

Продовження табл. 2

1	2	3
10	Костенко Т.Д. [8]	Витрати – сукупність виражених у грошовій формі видатків підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією
11	Загорський В.С. [25, с. 225]	Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності
12	Мельник Л.Г. [11, с. 369]	Витрати – прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку
13	Грещак М.Г. [4, с. 16]	Витрати – обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети
14	Пушкар М.С. [15, с. 389]	Витрати – сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
15	Нашкерська Г.В. [13, с. 390]	Витрати – споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу
16	Козак В.Г. [7, с. 129]	Витрати – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства
17	Вакуленко Р.Я. [24]	Витрати – витрати матеріальних цінностей, ресурсів, тобто вираження затрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством виробничої та реалізаційної діяльності

Дані табл. 2 свідчать, що існує значна кількість підходів до трактування поняття “витрати”. Зокрема, увагу варто звернути на ознаки витрат, які впливають з поглядів науковців: грошова оцінка вартості ресурсів понесених на виробництво; засоби, що витрачено на одержання прибутку; затрати виробничих факторів на здійснення підприємницької діяльності. Аналізуючи вищевикладені тлумачення витрат, очевидно, що дослідникам у більшій мірі імпонує визначення витрат виходячи з їхньої економічної сутності.

Суперечки серед дослідників точаться навколо визначення економічної сутності та необхідності вживання термінів “витрати”, “затрати”, “витрати на виробництво”, “затрати на виробництво”. Плутанину в поняттях посилює вживання в російській науковій мові трьох термінів близьких до українського “витрати”: “расходы”, “затраты”, “издержки”.

Дослідники намагаються розібратися із даною проблемою, зокрема М.І. Скрипник доводить тотожність економічного змісту понять “витрати виробництва” і “затрати виробництва”. Характер виробництва не змінює сутності та основних економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. І у першому, і у другому випадках субстанція одна і та ж – втілена в продукті праці, 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 і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, “затрати на виробництво” співвідносять із витратами за економічними елементами.

Так, А.О. Лисенко [10] в результаті проведеного аналізу сутності та змісту економічної категорії “витрати”, спробував вирішити основні проблеми щодо її трактування шляхом запропонованої схеми розмежування понять “витрати – видатки – затрати” на засадах системного підходу. Розбіжності між поняттями “витрати” і “затрати” зумовлюються такими критеріями як час їх виникнення,

джерело відшкодування, сфера використання, призначення, при цьому більш широким за своїм змістом виступає поняття “витрати”, яке охоплює й видатки, й затрати підприємства.

Для вирішення питання сутності “витрат” та “затрат” розглянемо запропоновані підходи до трактування вищенаведених термінів у словникових та енциклопедичних виданнях (табл. 3).

Таблиця 3 Трактування термінів “витрати” та “доходи” у довідковій літературі

№ з/п	Джерело	Значення
1	2	3
1	Большая советская энциклопедия [1]	Издержки производства – совокупные затраты труда (живого и прошлого) на изготовление продукта
2	Ведомости. Словарь бизнеса [2]	Расходы – затраты, возникающие в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Обычно это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов
3	Строительный словарь [21]	Затрати – економічний показник суми витрат підприємства у процесі господарської діяльності
4	Універсальний словник-енциклопедія [23]	Видатки – видача коштів, матеріалів для чого-небудь, викликана чимось; у бухгалтерії – кошти, витрачені або необхідні для витрат при здійсненні чогось: адміністративно-господарські видатки, бюджетні видатки, військові видатки
5	Універсальний словник-енциклопедія [23]	Витрати – гроші, кошти, витрачені на щось: військові витрати, дрібні витрати, незаконні витрати, непередбачені витрати, судові витрати, витрати на освіту
6	Універсальний словник-енциклопедія [23]	Затрати – гроші, матеріальні цінності, енергія, сила, праця тощо, витрачені на щось: затрати на будівництво заводу, капітальні затрати, затрати на побутові потреби, виробничі затрати, затрати робочого часу, затрати праці
7	Экономика. Толковый словарь [28]	Витрати – вартість використовуваних ресурсів, необхідних для виробництва товару або послуги

У результаті проведеного дослідження визначено, що термін “затрати” стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, у свою чергу “витрати” – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб’єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам. Поняття “расходы” по своїй суті відповідають витратам.

Для уточнення економічної сутності витрат проаналізуємо підходи науковців до визначення терміну “витрати” з точки зору їх економічного значення. Коблянська О.І. пропонує розуміти під витратами найважливішу частину фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку і розподілу [6, с. 189]. З даним формулюванням не можна не погодитися, оскільки на основі витрат формуються такі елементи як ціна одиниці продукції, від витрат залежить розмір отриманого прибутку чи понесеного збитку, розраховується матеріаловіддача, матеріаломісткість, рентабельність продукції, що прямо впливає на управлінські рішення у сфері організації виробництва та на рішення потенційних інвесторів щодо нашого підприємства.

Друрі К. [26] визначає термін витрати як засоби, що витрачено на одержання прибутку. Дане тлумачення є одностороннім, адже здійснюється ототожнення витрат з використанням фінансових ресурсів. Шим Д.К., Сігел Д.Г. [27] трактують витрати як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети, але до уваги не береться сутнісний, часовий аспекти даної проблеми.

За В.В. Сопком витрати – це використані різні речовини і сили природи у процесі господарювання: вони пов'язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи [20, с. 242].

Досліджуючи проблему визначення витрат Б.Є. Грабовський [3] зазначає, що це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період. Як видно з визначення, витрати характеризуються: 1) грошовою оцінкою ресурсів; 2) цільовою установкою (пов'язаною з виробництвом і збутом продукції); 3) певним періодом, тобто віднесенням на продукцію за даний період часу.

Витрати виробництва в загальному плані являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції [9, с. 265]. Як відомо, засоби праці – це те, за допомогою чого здійснюється процес виробництва продукції (інструменти, обладнання, машини), а предмети – на що спрямовуємо працю (сировина, напівфабрикат). Під живою працею розуміють свідому діяльність людини, а конкретніше це затрачений час та здібності.

Як показав аналіз наукової та довідкової літератури, між науковцями та фахівцями в економіці, фінансах і в бухгалтерському обліку відсутній єдиний підхід до розуміння поняття “витрати”.

Враховуючи проведений аналіз поглядів науковців та положень законодавства, з метою усунення розбіжностей між економістами та вченими з бухгалтерського обліку запропоновано використовувати два підходи до визначення сутності витрат:

– трактування для цілей бухгалтерського обліку, де витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розпод власниками);

– трактування згідно загальноекономічної теорії, де під витратами розуміється грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сьогоднішньому етапі свого розвитку перед наукою про бухгалтерський облік постала проблема аналізу та узагальнення бухгалтерських категорій, зокрема, витрат.

В результаті проведеного дослідження здійснено аналіз понятійного апарату витрат, що дозволило обліковому персоналу усебічно зрозуміти дане поняття. Загалом, узагальнення та систематизація підходів до поняття “витрат” дало змогу сформулювати два підходи до розуміння його економічної сутності: 1) для цілей бухгалтерського обліку витрати це зменшення економічних вигід 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); 2) з точки зору економічної теорії – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період.

У результаті дослідження виявлено різницю між “витратами” та “затратами”, а саме термін “затрати” стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, у свою чергу “витрати” – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб’єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність доходам.

Подальші дослідження слід направити на дослідження класифікації витрат згідно законодавства, поглядів учених з метою їх узагальнення та розроблення єдиних підходів до групування за різними ознаками.

Список використаних літературних джерел:

1. Большая Советская Энциклопедия (В 30 томах). Гл. ред. А.М. Прохоров Изд. 3-е. М., “Советская энциклопедия”, 1972. Т 10. Ива – Италики. 1972. 592 с.

2. Ведомости. Словарь бизнеса. – Режим доступу до джерела: <http://www.vedomosti.ru/glossary/расходы>

3. *Грабовський Б. Є.* Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.

4. *Грещак М.Г.* Управління витратами: навч. метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О.С., Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.

5. Економіка підприємства: Навч. посіб / Бойчук І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В.: друге вид., випр. і доп. – К. : Каравела; Львів: Новий світ – 2000; 2001. – 298 с.

6. *Коблянська О.І.* Фінансовий облік.: Навч. Посібник. – 2-ге вид., - К.: Знання, 2007. – 471 с.

7. *Козак В.Г.* Визначення поняття “витрати” та їх оцінка / Реформування економіки України: стан та перспективи. Зб. матеріалів IV Міжнар. наук. – практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129-131.

8. *Костенко Т.Д., Підгора Є.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В.* – Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства. Видання 2-ге перероблене та доповнене [електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: http://www.ebooktime.net/book_59.html

9. *Лень В.С., Гливенко В.В.* Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: 3-є видання. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с. – Режим доступу до джерела: <http://subject.com.ua/pdf/27.html>

10. *Лисенко А.О.* Сутність та зміст економічної категорії “витрати”: основні проблеми визначення [електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2012_102/194-200.pdf

11. *Мельник Л.Г.* Економіка підприємства: конспект лекцій: навч. посібник / Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2004. – 412 с.

12. *Нашкерська Г.В.* Бухгалтерський облік: навч. посібник. / Г.В. Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

13. *Нашкерська Г.В.* Фінансовий облік : Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2009 р. – 503 с.

14. Податковий кодекс України. Режим доступу до джерела: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2755-17>

15. *Пушкар М.С.* Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

-
16. П(С)БО 1. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
17. П(С)БО 3. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>
18. Сідун В.А., Пономарьова Ю.В. Економіка підприємства. Видання 2-ге, перероблене та доповнене [електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: http://www.ebooktime.net/book_60.html
19. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1810/1/26.pdf>
20. Солко В.В. Бухгалтерський облік в процесі управління підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006 р. – 526 с.
21. Строительный словарь [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://dic.academic.ru>
22. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
23. Універсальний словник-енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: <http://slovoopedia.org.ua/32/53394/30315.html>
24. Управление производственными затратами в промышленности / Р.Я. Вакуленко, Е.Ю. Степанова, А.В. Чернова, В.В. Шумилин. – М.: Машиностроение, 2000. – 165 с.
25. Фінанси: навч. посіб. / В.С. Загорський, О.Д. Вовчак, І.Г. Благун, І.Р. Чуй. – К.: Знання, 2006. – 247 с.
26. Управленческий производственный учет / К. Друри. – Перевод с английского. Учебник. – М.: Юнити, 2005. – 1000 с.
27. Шим Д. К., Сигел Д. Т. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
28. Экономика. Толковый словарь / Дж. Блэк, общ. ред. д.э.н. Осадчая И.М. – М.: ИНФРА – М, Весь Мир, 2000. – 386 с.
29. П(С)БО 16 “Витрати” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

ЮЩАК Жанна Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 25.07.2012 р.