

## ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТЬ “ВИТРАТИ” ТА “ЗАТРАТИ”

*Досліджено підходи до трактування понять “витрати” та “затрати” вітчизняними та зарубіжними науковцями, проаналізовано переваги і недоліки запропонованих визначень, а також сформовано власне наукове бачення цих понять*

**Постановка проблеми.** Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва використовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби та здійснюються інші витрати. У зв'язку з цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно і правдиво відображатись інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для розрахунку фактичної собівартості, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Майбутній прибуток підприємства створюється в основному на стадії виробництва, оскільки найбільш надійним способом його отримання є постійне скорочення витрат і зниження собівартості продукції за рахунок економного витрачання сировини та матеріалів, підвищення продуктивності праці, зменшення суми амортизації на одиницю продукції та за рахунок інших факторів без зниження якості продукції.

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств охопленого системою бухгалтерського обліку, тому порядок їх здійснення і розподіл повинен бути чітко роз'ясненим і зрозумілим, що і зумовило вибір теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблему ідентифікації поняття “затрат” та “витрат”, їх місця в системі бухгалтерського обліку розглядали вітчизняні та зарубіжні професори: А.С. Бакаєв, П.С. Безруких, І.А. Белобжецький, Н.Д. Врублевський, М.А. Вахрушина, В.Б. Івашкевич, В.Е. Керімов, М.І. Кутер, І.Г. Кондратова, Н.К. Мар'їн, Д. Міддлтон, Е.А. Мізіковський, С.А. Ніколаєва, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, В.Т. Слабинський, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, Л.З. Шнейдман; Г. Шмален, А. Яругова, та інші.

**Мета дослідження.** Метою написання статті є розгляд трактування сутності понять “витрати” та “затрати” вітчизняними та зарубіжними науковцями здійснення аналізу, визначення переваг і недоліків запропонованих визначень та формування власного наукового бачення щодо сутності понять “витрати” та “затрати” на підставі проведеного ретроспективного аналізу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Дослідження сутності витрат має велике значення для визначення їх складу. Тільки це є науково обґрунтованою передумовою встановлення раціонально організованого обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення напрямів вдосконалення економічної роботи на всіх рівнях управління суб'єктом господарювання.

Економічну природу витрат на виробництво розглядали з погляду 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) [6]; [5, с. 8].

Значний науковий інтерес викликає групування трактувань про витрати в різних облікових теоріях. Нині відомо чимало різних облікових теорій, що виникли внаслідок певних історичних і соціальних умов, що переважали в той або інший періоди, а також

внаслідок розвитку виробництва, техніки та бухгалтерського обліку як науки загалом. У зв'язку з цим автори по-своєму класифікували облікові теорії, але серед них можна виділити три основних підходи: юридичний, економічний і балансовий [5, с. 8].

В юридичному напрямі розвитку облікових теорій витрати не були центральною категорією, оскільки основна увага приділялась правовідносинам власності і 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 вчень. Балансові теорії, зокрема теорії двох, трьох, чотирьох рядів рахунків також неоднаково відображали місце рахунків витрат у загальній системі обліку [5, с. 8].

Вітчизняна економічна теорія в пострадянські роки трактувала витрати, виходячи із вчення К. Маркса та його послідовників. Економічна наука країн з ринковою економікою визначає витрати виробництва як витрати виробничих чинників в процесі цілеспрямованої діяльності. Так, Й. Шумпетер в роботі “Теорія економічного розвитку” констатував, що ділова людина розглядає як витрати 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 в країнах ринкової економіки тісно пов'язана з практикою підприємництва і спрямована на створення такого економічного прогнозного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентоспроможність або своєчасно перевести свої капітали в іншу, більш прибуткову сферу діяльності [5, с. 10].

Терміни “затрати” та “витрати” по-різному трактуються як вітчизняними, так і зарубіжними економістами. Запропоновані авторами підходи до визначення поняття “витрати” та “затрати” наведено в таблиці 1.

**Таблиця 1.** Узагальнення результатів дослідження сутності поняття “витрати” та “затрати”

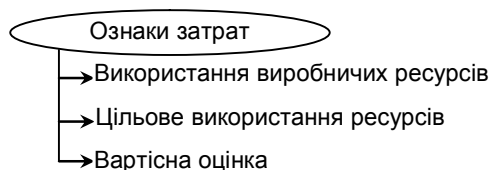
Автори	Характерні особливості									
	використання ресурсів на виробництво	обліковуються як собівартість	виражені в грошовій формі	вирбуття активів або зменшення зобов'язань	метою є отримання прибутку	визначаються одночасно з визнанням доходу	частина витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції	засоби використанні для придбання ресурсів	цільовий характер	
<b>Витрат</b>										
Бойко В.М., Вашків П.Г.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Бутинець Ф.Ф.	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-
Било О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинська В.М.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Завгородній В.П.	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-
Іванюта П.В., Левченко З.М.	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-
Палій В., Вандер Вілл Р.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Реслер М.В.	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-
Сахарцева І.І.	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-
Ткаченко Н.М.	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Затрат</b>										
Аткінсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С.	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-
Бакаєв А.С.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Басманов І.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Безруких П.С.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Вахрушина М.А.	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-
Врублевский Н.Д.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Кондраков Н.П.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+
Мицкевич А.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+
Нападовська Л.В.	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Ентоні Р.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-

Проаналізувавши підходи до визначення поняття “витрати” встановлено, що більшість авторів вважає, що під поняттям “витрати” слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб’єктами господарювання. Деякі автори (проф. Бутинець Ф.Ф., Завгородній В.П.) зазначають, що дані використані ресурси обліковуються та плануються як собівартість продукції. Ряд авторів (Бутинець Ф.Ф., Завгородній В.П., Іванюта П.В., Левченко З.М., Реслер М.В.) також додають, що використання ресурсів здійснюється в грошовому виразі. Під вибуттям активів або зменшенням зобов’язань трактують поняття “витрати” Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинська В.М. Такі автори як Іванюта П.В., Левченко З.М., Реслер М.В., Сахарцева І.І. додають, що використання ресурсів здійснюється з метою отримання прибутку.

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).

При дослідженні поняття “затрати” встановлено, що однозначної позиції також не існує. Зокрема, ряд авторів (Аткінсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С., проф. Басманов І., проф. Врублевский Н.Д., проф. Кондраков Н.П., Міцкевич А., проф. Нападовська Л.В.) під поняттям “затрати” розуміють використання ресурсів; доповнюючи, що використання здійснюється в грошовій формі, а також деякі додають цільовий характер використання (проф. Кондраков Н.П., Міцкевич А.) та мету – отримання прибутку (Аткінсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С., проф. Вахрушина М.А.).

Для уточнення визначення понять “затрати” та “витрати” необхідно також розглянути природу затрат. Умовно ресурси можна поділити на фінансові і виробничі. У відповідності з відношенням ресурсів до процесу виробництва, затратами можна вважати вартісну оцінку виробничих ресурсів організації, що використовуються. Так, згідно з цим визначенням можна виділити три ознаки затрат (рис. 1).



**Рис. 1. Ознаки затрат**

*\*Джерело: систематизовано за даними [4, с. 95]*

Так, С.А Ніколаєва стверджує, що, по-перше, затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто затрати, пов’язані з виробництвом продуктів, внутрішніми виробничими процесами; по-друге, затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто існує припущення про цільове використання ресурсів. Тому затрати не пов’язані з ситуаціями, коли виробничі ресурси були втрачені, наприклад, при пожежі чи потопі; по-третє, затрати – це вартісна оцінка, за допомогою якої неоднорідні види виробничих ресурсів приводяться до одного грошового еквіваленту рішень.

На думку проф. Л.В. Нападовської, відмінність понять “затрат” та “витрат” залежить від виду обліку. Так, у системі управлінського обліку, наприклад відпуск (використання) виробничих запасів на виробництво, належить до затрат, а фінансовому – не належить. Вартість використаних матеріалів у фінансовому обліку визнається витратами тільки тоді, коли вироблена продукція реалізована. У момент відпуску 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. У системі управлінського обліку такий підхід суперечить принципу оперативності. Тому операція використання матеріалів у процесі виробництва у фінансовому обліку не може належати до витрат. Тобто, проф. Л.В. Нападовська пропонує використовувати термін “затрати” в управлінському обліку, а “витрати” – у фінансовому.

Отже, бухгалтерське розуміння витрат суттєво відрізняється від їх економічного тлумачення. Витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють “затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей, яку можна отримати за найбільш вигідного із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [1, с. 15]; 5, с. 4]. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів [5, с. 10-11].

Таким чином, встановлено, що термін “затрати” стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час як термін “витрати” – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб’єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність доходам.

**Висновки.** Дослідження показало, що в економічній літературі найбільш ґрунтовно трактується термін “витрати”. В свою чергу термін “затрати” нерідко використовується як синонім поняття “витрати”, з чим ми не погоджуємося. “Витрати” та “затрати” як господарські процеси можуть збігатися в часі, проте потребують чіткого розмежування. В обліковій практиці, особливо з введенням П(С)БО, правильне розмежування вищезгаданих облікових категорій має важливе та принципове значення. Необхідність в їх правильному трактуванні впливає з необхідності достовірного визначення фінансового результату. У зв’язку з цим запропоновано визначення, які найбільш відображають сутність понять “затрати” та “витрати” і в подальшому будуть використовуватись в дослідженні.

**Затрати** – процес використання (перетворення – затратання) речовин та сил природи в ході конкретного виду операційної (або не операційної) діяльності, пов’язаний з виготовленням конкретного виробу (послуги, роботи).

**Витрати** – частина використаних ресурсів, яка при визначенні прибутку підприємства за звітний період ставиться у відповідність з визначеними доходами.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Котляров С.А.* Управление затратами / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
2. *Мицкевич А.* Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. – М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.
3. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік / Любов Василівна Нападовська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
4. *Николаева С.А.*, Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – 288 с.
5. *Реслер М.В.* Облік витрат та доходів операційної діяльності: [монографія] / Реслер М.В. – Мукачево: Карпатська вежа, 2009. – 208 с.
6. *Экономикс: теория и практика.* – Т. 2. – СПб.: АО “Дорваль”, АО “Лига”, 1993. – 288 с.