

Kostyakova A.A.

Candidate of Economic Sciences, Docent

*Tavria State Agrotechnological University, **Ukraine***

**ECONOMIC CONCEPT OF COSTS AND THEIR RECOGNITION IN
ACCORDANCE WITH THE REQUIREMENTS OF ACCOUNTING AND
MANAGEMENT**

Костякова А.А.

к.е.н., доцент

Таврійський державний агротехнологічний університет, Україна

**ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ТА ЇХ ВИЗНАННЯ ВІДПОВІДНО
ДО ПОТРЕБ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ**

In the article the essence of concepts "costs", "expenses" and their consistency from the point of view of existing normative-legal acts of state and General economic literature. A study of the recognition of the concept of "costs" in accordance with the requirements of financial and management accounting.

Keywords: costs, expenses, income, process activity, the time factor

В статті розглянуто сутність понять «витрати»/«затрати», «издержки» та їх взаємоузгодженість з точки зору діючих нормативно-правових актів держави та загально - економічної літератури. Проведено дослідження визнання поняття «витрати» відповідно до потреб фінансового та управлінського обліку.

Ключевые слова: затраты, витрати, доход, процесс деятельности, фактор часу

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом функціонування та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, що здійснюється системою бухгалтерського обліку та використовується системою управління всіх рівнів, що вимагає простоти отримання та використання інформації.

У процесі діяльності мають місце різні господарські операції (факти), під впливом яких відбуваються зміни — збільшення або зменшення активів або

пасивів. Ці зміни характеризуються як дохід та витрати.

Методичне підґрунтя визначення витрат наведено в П(С)БО 16 «Витрати» [1], Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [2], де вказано, що витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками) за умови їх достовірної оцінки. Дане визначення витрат підтримують й вітчизняні вчені [3, с. 14].

Згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) витрати - це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [4, с.697].

В наведених визначеннях спостерігається одна різниця, а саме, в одних положеннях мова йде про «зменшення економічних вигід», а в інших – «зменшення активів».

Дані визначення витрат викликає чимало дискусій також й серед науковців [5, с.242; 6, с.43; 7,с.64-65]. Так, В.П. Ярмоленко доводить, що витрачення сировини на виробництво продукції не означає зменшення економічної вигоди, бо вона переходить у незавершене виробництво, а далі – в готову продукцію, яка приносить економічну вигоду [7,с.64-65]. Науковці Л. Сук та П. Сук також вважають таке визначення поняття недосконалим в теоретичному розумінні. На їх думку, якщо керуватися П(С)БО 16, то витрат у виробництві немає, що є нелогічним [6, с.43]. Тобто, витрати у момент вибуття і надходження при відображенні в активі та пасиві — це тільки потенційні об'єкти, які можуть привести до збільшення або зменшення власного капіталу. Тобто можуть, але ще не приводять [5, с.242].

У деяких підручниках з бухгалтерського обліку наводяться приклади операцій, які на думку авторів обґрунтовують суть поняття «витрати» [8, с.13].

Але, якщо розглядати «зменшення власного капіталу», яке відбудеться, наприклад: а) при списанні сировини і матеріалів на виробництво (як «зменшення активів») і б) при нарахуванні заробітної плати виробникам (як «збільшення зобов'язань»), то у першому випадку активи не зменшуються, а лише переходять в іншу форму – незавершене виробництво, яке теж є оборотним активом підприємства. У другому випадку хоча зобов'язання по оплаті праці і збільшуються, активи від цього не тільки не зменшуються, а навпаки зростають.

Тобто, господарський процес передавання сировини зі складу у виробництво, за якого зменшуються ресурси на складі та збільшуються ресурси у виробничому процесі, є простим господарським процесом переміщення, пересування, а не витрачанням. Таке переміщення активу з одного місцезнаходження на підприємстві до іншого не може виступати об'єктом бухгалтерського обліку під назвою «витрати». Його можна характеризувати тільки як «затрати», оскільки йдеться про просте переміщення активу і жодних змін у фінансово-податкових відносинах не буде [5, с.243].

Цікавим є те, що в Плані рахунків назви всіх рахунків класу 8 та класу 9 включають термін «витрати», в П(С)БО 16 у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати, у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» ряд. 2500 має назву «Матеріальні затрати» [9].

Отже, сутність поняття «витрати» є не зовсім обґрунтованим і потребує уточнення, оскільки таке «некоректне» поняття сутності впливає на методику обліку витрат та відображення їх у фінансовій звітності.

В управлінні діяльністю суб'єктів господарювання необхідне чітке розмежування понять «витрати» та «затрати». Відсутність подібного розмежування призводить до плутанини.

Слід відзначити, що категорія «витрати» у російській економічній літературі має три аналоги: «затраты», «расходы», «издержки» [10, с.6]. Неправильне визначення цих понять може викривити їх економічний зміст.

У відомому словнику російської мови С.І. Ожегова для позначення цих

термінів приводяться наступні визначення: «...издержки - израсходованная на что-нибудь сумма, затраты» [11, с.208]; «...затрата - то, что истрачено, израсходовано» [11, с.193]; «... расход - 1) затрата, издержки; 2) потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели» [11, с.580]. Визначення сутності даних термінів дозволяє зробити висновок, що у своїй основі всі ці поняття означають одне й те саме - витрати підприємства, пов'язані з виконанням визначених операцій.

І. А. Бланк розтлумачує ці поняття таким чином, «затраты — это выраженные в денежной форме расходы, которые предприятие несет в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности» [12, с.226]. І.А. Бланк, і С.А. Котляров вказують на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [12, с.7]. Одночасно, як зауважує С. А. Котляров існують деякі відмінності між поняттями «издержки» та «затраты». Так, слово «издержки» слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої функції підприємства у сфері виробництва. Інша відмінність полягає в тому, що «издержки» більш ширше поняття, ніж «затраты», оскільки воно містить і втрати, і витрати на соціальні потреби. Тобто поняття «затраты» та «издержки» доцільно пов'язувати з фактором часу та видом діяльності.

Б. Юровський навпаки, стверджує, що поняття «затраты» і «расходы» є синонімами, і розтлумачує їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства [13, с.15].

Г.І. Пашигорєва та О.С. Савченко вважають, що різниця між «затратами» та «расходами» стосується фактору часу: «Расходы» - вартість використаних ресурсів, які повністю використані або витрачені на протязі визначеного періоду для отримання доходу. Цей період не обов'язково співпадатиме з моментом дійсної оплати ресурсу. «Затраты» – грошова оплата придбаних товарів та послуг, яка з часом буде вирахована із прибутку (списана в «расходы»). В балансі вони відображаються як активи.

Тобто «расходы» – це частина затрат, понесених підприємством в зв'язку

з отриманням доходу [14, с.19]. Такої ж думки дотримуються і деякі вітчизняні вчені [15, с.8-9;16, с.34], відокремлюючи два терміни — «витрати» і «затрати» - залежно від їх змісту та періоду часу, до якого вони прив'язані.

Російський вчений Я.В. Соколов вважає, що існують чотири терміни: «расходы», «затраты», «издержки» и «потери». Різниця між цими поняттями, на думку вченого, залежить від інструкції: те, що одні укладачі інструкції вважають «расходами», інші можуть вважати «затратами», а те, що для окремих авторів – «затраты», для інших буде «потерями» [17, с.47].

В українській економічній і нормативно-правовій літературі термін «витрати» у перекладі на російську мову означає і «затраты», і «расходы», і «издержки» [18]. Але, на думку вчених [16, с. 33-34], значення сутності понять «витрати» і «затрати» з точки зору економіки та бухгалтерського обліку різні. Термін «затрати» стосується всякого використання ресурсів, в тому числі щодо придбання активів, у той час як термін «витрати» стосується використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність до доходів [19, с.416].

М.Ф. Огійчук вважає, що витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці. В умовах товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту визначає поняття собівартість. Зміст термінів витрати і собівартість поєднується в понятті витрати виробництва [20, с.554]. Такої ж думки дотримується і В.В. Сопко, але вже при формуванні сутності поняття «затрати» [5, с.262-263].

На думку Н.М. Ткаченко, витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, що втілюють у собі минулу працю й засоби праці (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому з відповідними на неї нарахуваннями та ін.) [21, с.164]. Такої ж думки притримуються й В.С. Білоусько і М.І. Бєленкова [22, с.113]. Тобто поняття «витрати» і «затрати» використовуються як синоніми.

З точки зору Ф.Ф. Бутинця, витрати – це тільки конкретні поточні витрати ресурсів (трудові, матеріальні, фінансові тощо) на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції [20, с.281]. Тобто грошовий вираз суми затрат на виробництво продукту визначає поняття «собівартість» [5, с.263].

Американські вчені Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер в своїй сумісній праці «Бухгалтерський облік: управлінський аспект» під витратами розуміють використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари або послуги [23, с.20]; Друрі К. зазначає, що витрати – це засоби, витрачені на одержання доходів.

Отже, з метою правильного розуміння, однозначного тлумачення та використання, а також єдиного підходу щодо раціональної побудови обліку витрат, доцільно вважати, що: «издержки» - грошовий вираз сукупних витрат виробничих факторів для здійснення підприємством виробничої та збутової діяльності; «затраты» - частина «издержек» за визначений період, пов'язаних із забезпеченням процесу відтворення; «расходы» – частина затрат, понесених підприємством з метою отримання доходу.

Якщо такі поняття, як «витрати» та «затрати» розглядати з точки зору фінансового та управлінського обліку, то, по-перше, необхідно зупинитися на визначенні цих двох понять. Між управлінським обліком та обліком фінансовим умовно існує різниця: перший формує інформацію для внутрішнього користувача, а другий – для зовнішнього користувача. Але, щоб визначити прибуток у фінансовому обліку, використовують свою методику нарахування витрат, яка відрізняється від методики, прийнятої в управлінському обліку. Так, наприклад, у системі управлінського обліку відпускання (використання) виробничих запасів на виробництво вважають затратами, а в фінансовому визнають витратами лише тоді, коли вироблена продукція реалізована [24, с. 325]. Тому ті витрати, які відображаються в управлінському обліку, слід вважати затратами, в той час як в фінансовому обліку мова йде саме про витрати. При цьому необхідно пам'ятати правило

відомого італійського бухгалтера Д. Дзаппа (1879-1960рр.): «Доходи завжди очевидні, а витрати завжди сумнівні». Тобто доходи фіксуються документами та збільшенням активів, а величину витрат визначає адміністрація згідно облікової політики підприємства. Таким чином, доходи мають об'єктивний характер, а витрати, в деякій мірі, суб'єктивний характер.

В економічній теорії операційний процес характеризується загальноприйнятою схемою: гроші – перетворення грошей у ресурси діяльності – об'єднання ресурсів (перетворення ресурсів діяльності на продукт праці) – перетворення продукту праці знову в гроші. Таким чином, господарювання пов'язано з трьома процесами – «витрати – затрати – доходи». Вважається, що коли відбувається процес перетворення придбаних ресурсів у продукт діяльності до моменту його продажу (а отже одержання доходу), тобто коли відбуваються технологічні та організаційні операції, що пов'язані з виробничою діяльністю підприємства (самими ресурсами) аж до моменту продажу, то цей процес не може бути названий терміном «витрати». Його історична назва «затрати». Цей процес уже не характеризує витрачання грошей, а характеризує процес перетворення (використання) ресурсу [24, 137]. Тобто, затрати мають місце до реалізації продукції, товарів, послуг, а витрати відносять до реальної продукції і товарів та віднімаються з одержаного доходу.

Затрати відрізняються від витрат, якщо матеріальні засоби, що поступили в одному періоді, повністю або частково витрачаються в іншому періоді. Відносно проведеної та реалізованої продукції витрати можливі тільки тоді, коли мають місце доходи від продажів. Саме тому протягом всього терміну функціонування підприємства загальна сума затрат відповідає сумі понесених витрат. Друга відмінність понять «затрати» і «витрати» полягає в тому, що витрати включають всі спожиті або використані на підприємстві ресурси, що витрачені безпосередньо на придбання або створення активів і включаються в собівартість цих активів. Таким чином, затрати відображають використання виробничих ресурсів, а витрати – втрату сукупних ресурсів. Затрати можуть декілька разів перетворюватися в ресурс і знову в затрати, поки не стануть

витратами.

Затрати в період їх виникнення можуть співпадати з витратами за умов:

- 1) в результаті їх здійснення отриманий дохід;
- 2) не буде доходів як в звітному періоді, так і в майбутньому (такі затрати в момент їх виникнення відразу набувають форму витрат, так як використання ресурсів не приводить до ресурсів, наприклад, адміністративні витрати).

Отже, процес перетворення грошей на ресурси та врахування минулої праці та засобів праці з метою формування доходу підприємства у звітному періоді, формує поняття «витрати». Використані у процесі виробничої діяльності різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту формують поняття «затрати». Тобто відображені в грошовій формі затрати за визначений період часу, що формують вартість продукції (робіт, послуг), з подальшою поступовою трансформацією у собівартість продукції (робіт, послуг) є витратами на виробництво продукції (робіт, послуг). Витрати означають закінченість процесу виробництва, відображають саме ту частину затрат, що відноситься до готової продукції і формує фінансовий результат звітного періоду. Саме процес діяльності та фактор часу його здійснення відіграють вирішальну роль при визначенні поняття «витрати».

Список використаної літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 // Галицькі контракти. – 2000. – № 5. – С.-82-87.
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc>
3. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємств: навчальний посібник / Ю.С. Цал-Цалко.– К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку/Перекл. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. –К.:Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України,1998. – 736 с.
5. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
6. Сук Л. Облік виробництва і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – №18. – С.43-44.
7. Ярмоленко В.П. Про формування собівартості сільськогосподарської продукції / В.П. Ярмоленко // Економіка АПК. – 1999. – № 8. – С.64-65
8. Ярмоленко В.П. Про недоречності в обліку кругообігу засобів / В.П. Ярмоленко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Ч. III. Організація управлінського обліку та визначення собівартості. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9-14.
9. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(13) http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf
- 10.Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посібник /А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило.– К.:Центр навальної літератури, 2006.–120 с.
- 11.Ожегов С.И. Словарь русского языка: ок. 57000 слов / С.И. Ожегов: под ред. Н.Ю. Шведовой.- М.: Русский язык, 1983. – 816 с.
- 12.Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр;Эльга, 1998. – 543 с.
- 13.Юровский Б.С. Себестоимость продукции: планирование, учет, анализ / Б.С. Юровский.– Харьков: Центр Консульт, 2003. – 208 с.
- 14.Пашигорева Г.И. Системы управленческого учета и анализа / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко.– СПб: Питер, 2002. – 176 с.

- 15.Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук.– Харьков: Фактор, 2007. – 272 с.
- 16.Пожарицкая И.М. Бухгалтерский подход к определению затрат / И.М. Пожарицкая, Т.Н. Пилатова // Экономика и управление. – 2004. – №1.– С.33-35.
- 17.Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет.– 2005. –№ 6. – С.44-47.
- 18.Бухгалтерський словник / За ред. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: Рута, 2001. – 224с.
- 19.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у сільському господарстві / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2003. – 512 с.
- 20.Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко [та ін.]; за ред. М.Ф. Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.
- 21.Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку /Н.М. Ткаченко. – К.:А.С.К., 2001. – 348с.
- 22.Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.С. Білоусько, М.І. Бєленкова; за ред.. В.С. Білоусько. – 2-ге вид. – К.: Мета, 2002. – 240 с.
- 23.Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
- 24.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522с.
- 25.Грицак Н.Ю. Еволюція витрат як економічної категорії та необхідність її класифікації [Електронний ресурс] / Н.Ю. Грицак - Режим доступу: iee.org.ua/files/alushta/75-grizak-evolutciya_vytrat.pdf.