

Король К.В.,

аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Одеського національного економічного університету

м. Одеса, Україна

ВИТРАТИ І ЗАТРАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНІ КАТЕГОРІЇ: ПРОБЛЕМА ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТЬ

Анотація: досліджено сутність витрат і затрат як економічних категорій, здійснено аналіз праць вчених попередників щодо визначення змісту категорій витрати і затрати.

Аннотация: исследована сущность расходов и затрат как экономических категорий, произведен анализ работ ученых предшественников относительно определения категорий расходы и затраты.

Summary: The essence of charges and expenses as economic categories is investigate. The analysis of different scientific works in relation to determination of categories charges and expenses is carried out.

Ключові слова: витрати, затрати, капітал підприємства, додаткова вартість, ресурси, принцип відповідності.

Постановка проблеми. Сучасний стан бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності характеризується низкою невирішених проблемних питань теоретичного і практичного характеру, першоосновою яких є не узгодження змісту ключових понять бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності. Зокрема, найгострішою залишається проблема визначення змісту понять для економічних категорій витрати і затрати.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питанню визначення сутності витрат і затрат присвятили наукові роботи багато українських і зарубіжних вчених: Скрипник М.І., Дробязко С.І., Костякова А.А., Пастернак Я.П., Бондаренко Т.Ю., Мельничук М.Г., Шумило

Ю.О., Погорелов Ю.С., Черткова Н.О., Рудніченко Є.М., Павелко О.В., Бузак Н.І., Єфремова А.А., Бутинець Ф.Ф., Сопко В.В., Бланк І.А.

Метою дослідження є узагальнення сутності витрат і затрат як економічних категорій, враховуючи наукові здобутки вчених попередників.

Викладення основного матеріалу дослідження. Здійснення дослідження щодо визначення змісту категорій витрати і затрати у сфері бухгалтерського облікового знання показало: однакового погляду на визначення змісту цих двох категорій не спостерігається.

На першому етапі дослідження було визначено сучасні підходи до визначення змісту економічної категорії витрати.

У сучасній науковій і нормативній літературі спостерігається неоднозначні підходи до трактування сутності поняття «витрати».

Так, у нормативній літературі за П(С)БО 1 **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) [1].

За П(С)БО 16 **витратами звітного періоду** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [2].

Однак це характеристика витрат як елементу фінансової звітності.

Аналіз наукових праць вчених попередників та нормативних джерел показав такі визначення поняття «витрати» (табл. 1):

Таблиця 1

Визначення терміну «витрати» у працях науковців-попередників

№ з/п	Джерело (автор)	Зміст поняття
1	Бланк І.А.	Операційні витрати – це виражені у вартісній формі витрати матеріальних, трудових, нематеріальних та фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності підприємства [3, с.133].
2	Бондаренко Т.Ю.	Витрати це достовірно оцінена величина економічних

		ресурсів, споживання яких в оцінюваному періоді призводить до змін у складі активів та зобов'язань та сприяє досягненню цілей діяльності підприємства у частині врахування ресурсної природи витрат та наголошенні на ефективності як обов'язкової умови їх здійснення [4, с.6].
4	Бутинець Ф.Ф.	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)[5, с.34].
5	Дробязко С.И.	Витрати, це сукупність ресурсів усіх видів, виражена в єдиному грошовому вимірнику, згрупована за відповідними ознаками та використана в основних бізнес-процесах для досягнення поставлених задач [6, с.3.].
6	Костякова А.А.	Витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єктом господарювання розглядаються відповідно до доходів за звітний період [7, с.4].
7	Пастернак Я.П.	Витрати це витрачання грошових коштів на придбання ресурсів для забезпечення процесу виробництва [8, с.8].
8	Погорелов Ю.С.	Витрати з бухгалтерської точки зору вказують на змінення активів і збільшення зобов'язань підприємства й орієнтовані на розрахунок його фінансового результату” [9].
9	Податковий кодекс України	Витрати (ст. 14.1.27.) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності, 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) [10].
10	П(с)БО 16 «Витрати»	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) [2].
11	Рудніченко Є.М.	Відображають зміну майна (зміни активів) і використовуються при розрахунку фінансових результатів та обліку виробничої собівартості продукції [11].
12	Скрипник М.І.	Витрати – використання тільки тих ресурсів, що при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за певний період ставляться у відповідність доходам; витрати виникають при визнанні доходу, для отримання якого вони понесені [12].
13	Сопко В.В.	Процес перетворення грошей на ресурси має характер витрачання й називається «витрати». [13, с.277].
14	Черткова Н.О.	Витрати – це вартість усіх матеріалів та послуг, що витрачаються [14, с.241].
15	Шумило Ю.О.	Витрати, як економічне поняття, характеризує процес використання ресурсів підприємством у виробництві продукції з метою отримання економічної вигоди та зростання вартості капіталу [15, с.15].

За результатами проведеного дослідження (табл. 1) визначено: всі автори та нормативні джерела тлумачать витрати як використання економічних ресурсів, причому автори Скрипник М.І., Костякова А.А. та Погорелов Ю.С. прямо наголошують на необхідності їх відповідності доходам, задля яких вони понесені. З цим неможливо не погодитись: відповідно до принципу відповідності нарахування доходів і витрат у фінансовій звітності [16] витрати як економічна категорія, що міститься у фінансовій звітності, повинні відповідати доходам, задля яких вони понесені.

Розглядаючи питання визначення сутності категорії витрат, необхідно звернути увагу на визначення витрат Погореловим Ю.С.: витрати це змінення активів і збільшення зобов'язань, – однак, якщо витрати передбачають збільшення зобов'язань, доречним є використання саме «зменшення активів» замість «змінення активів». Наш висновок підтримують вчені Бутинець Ф.Ф., Бондаренко Т.Ю., Мельничук М.Г., які у відповідності до П(с)БО16 зауважують, що витрати це зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке веде до зменшення власного капіталу, а дослідники Пастернак Я.П., Дробязко С.І. зауважують, що витрати повинні відповідати меті підприємства чи поставленим задачам відповідно.

Важливим для дослідження є визначення поняття витрат, надане вченим Шумило Ю.О., який визначає витрати як процес використання ресурсів підприємством у виробництві продукції з метою отримання економічної вигоди та зростання вартості капіталу [15]. Однак необхідно зауважити: не витрати як економічна категорія зумовлюють зростання капіталу а затрати, через те що саме затрати за своєю економічною сутністю передбачають споживання ресурсів у процесі виробництва – отже створення нової і додаткової вартості і, відповідно, приріст капіталу. Таким чином за даним твердженням спостерігається ототожнення цих двох різних за своїм економічним змістом категорій. Отже, використання «зростання вартості капіталу» є вірним лише для категорії затрати а не витрати.

За думкою професора Сопка В.В. витрати – це процес перетворення грошей на ресурси, який має характер витрачання [13, с.277]. Ми не погоджуємося з думкою професора Сопка В.В., в тому що даний процес є витратами. Так, визначений процес є першою стадією руху капіталу із грошової у товарну форму ($G - T$) за загальною формулою капіталу: $G - T \dots$ Виробництво... $T' - G'$ [17, с.316]. На цій стадії відбувається лише надходження факторів виробництва на підприємство, яке передбачає лише перехід авансованого капіталу із грошової форми у товарну форму при незмінному його розмірі. Таким чином, зменшення капіталу на цій стадії руху капіталу ще не відбувається – витрати не виникають. Підсумовуючи наведене вище, можна зробити висновок: придбання ресурсів не є витратами, так як капітал підприємства не зменшується (вибуття активів не відбувається, наявна лише зміна їх форми з грошової на товарну).

За результатами проведеного дослідження було визначено: витрати як економічна категорія в обліку виникають під час реалізації, отже передбачають перехід права власності на реалізовану продукцію, товар чи послугу. Отже, доречним буде використання для характеристики витрат як економічної категорії для виокремлення їх ролі у кругообігу капіталу поняття «вибуття активів» разом із «зменшенням капіталу».

З урахуванням наведеного вище, а також через те, що при реалізації відбувається передача покупцю усіх економічних вигод за реалізованою продукцією і, як наслідок, у продавця відбувається зменшення відповідних економічних вигод – доцільним є використання «зменшення економічних вигод» для характеристики економічної категорії «витрати». Останнє, в свою чергу, породжує необхідність дослідження питання зменшення активів, зокрема, зменшення активів не внаслідок вибуття при реалізації (наприклад, уцінка, безоплатна передача). Розглядаючи економічну природу таких зменшень активів, які не передбачають їх участі у процесі реалізації, було визначено: наведені зменшення є не витратами а втратами, так як не призводять до отримання доходів чи економічних вигод у майбутньому.

Результати проведеного дослідження дали змогу тлумачити **витрати** як 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), які в обліку виникають при визнанні доходів, для отримання яких вони понесені.

Важливим для визначення бухгалтерського обліку витрат є розуміння економічного змісту поняття затрати.

Таблиця 2

Визначення терміну «затрати» у працях науковців-попередників

№ з/п	Джерело (автор)	Зміст поняття
1	Бузак Н.І.	Затрати на впровадження інформаційних технологій слід розуміти як використання різних видів економічних ресурсів з метою отримання економічних вигод у майбутньому або зростання економічного потенціалу підприємства [18, с.7].
2	Єфремова А.А.	Здійснення затрат передбачає зменшення одних активів за умови рівновеликого приросту інших активів, або приріст активів і зобов'язань на одну і ту ж саму величину. Таке перетікання вартості відображається на калькуляційних рахунках. Отже робить доцільним процес калькулювання собівартості продукції. Поряд з тим затрати можна визначити як прийняту до обліку вартісну оцінку використаних ресурсів різних видів – матеріальних, фінансових, трудових та інших, – вартість яких може бути виміряна з достатньою мірою надійності [19, с.13-23].
3	Костякова А.А.	Витрати, які відображаються в управлінському обліку, слід вважати затратами, тобто зменшення одних активів за умов рівноцінного приросту інших активів або приріст активів і зобов'язань на одну й ту саму вартісну величину. Іншими словами, затрати – це прийнята в обліку достовірно визначена вартісна оцінка використаних виробничих ресурсів [7, с.5].
4	Павелко О.В.	Для будівництва особливо характерний термін «затрати», оскільки на етапах придбання ресурсів та їх передачі у будівництво з точки зору П(С)БО ресурси ще не визнаються витратами, тобто продовжують обліковуватись як активи, наявні на підприємстві. Водночас, витрачання матеріальних ресурсів не логічно класифікувати як витрати: ані вибуття активів, ані зменшення власного капіталу ще не відбувається [20, с.8].
5	Погорелов Ю.С.	Затрати підприємства це вартісне вираження обміну (надходження факторів виробництва на підприємство, що практично завжди супроводжується оплатою за них у формі грошових платежів) та трансформації ресурсів підприємства,

		яка супроводжується створенням нової вартості, а також невідшкодованого виходу ресурсів за межі підприємства [9, с.4].
6	Рудніченко Є.М.	Затрати відображають трансформацію ресурсів у створення нової вартості, більш точно пов'язані з реальним рухом грошових коштів і повинні широко використовуватися в плануванні повної собівартості продукції й прибутку [11, с.18].
7	Скрипник М.І.	Затрати це використання ресурсів, що проявляються у зменшенні активів або збільшенні зобов'язань, що призводить до утворення інших активів; будь-яке використання ресурсів, у тому числі на придбання активів [12].
8	Сопко В.В.	Речовини та сили природи, використані у процесі виробничої діяльності на виготовлення нового продукту, формують поняття «затрати» [13, с.277].

Проведене дослідження (табл. 2) дало змогу визначити певне коло однодумців (Скрипник М.І., Костякова А.А., Павелко О.В., Бузак Н.І., Пастернак Я.П., Погорєлов Ю.С., Єфремова А.А.), які при визначенні поняття затрати розглядають їх як використання ресурсів, що приводить до утворення інших активів. Ми підтримуємо цю думку, так як, процес виробництва, який і характеризують затрати, по-перше, передбачає трансформацію спожитих ресурсів у нові продукти (активи), а по-друге, процес виробництва без споживання (використання) ресурсів взагалі неможливий. Результати проведеного дослідження дозволили визначити: затрати мають ресурсну природу.

Поряд з тим, ми не погоджуємось з думкою Скрипник М.І., Погорєлова Ю.Б., Рудницької Є.М., які розглядають затрати як використання ресурсів на придбання активів або надходження факторів виробництва на підприємство і які пов'язані з реальним рухом грошових коштів. На відміну від наведених дослідників вчені Сопко В.В., Пастернак П.Я. розглядають визначені процеси як витрати. При здійсненні дослідження ми враховували: затрати як економічна категорія пов'язані з процесом виробництва, який передбачає створення нового продукту за вартістю більшою ніж вартість спожитих ресурсів, а придбання ресурсів або надходження факторів виробництва на підприємство, чи рух грошових коштів, створення нової вартості, більшої ніж вартість затрачених коштів, не передбачає. Отже є недоцільним для характеристики поняття затрати.

За даними табл. 2 було визначено коло однодумців, які визначають затрати як трансформації ресурсів підприємства, яка супроводжується створенням нової вартості, це: Сопко В.В., Погорелова Ю.С., Рудниченко Є.М. Розвиваючи наведений підхід, зауважимо: відповідно до трудової теорії вартості К.Маркса [21, с.534] затрати на виробництво передбачають створення нової вартості через використання праці найманих виробничих робітників в процесі виробництва. Причому, затрати передбачають створення вартості більшої ніж вартість авансованого на виробництво капіталу – це є першоосною створення додаткової вартості як елементу нової вартості, яка створюється в процесі виробництва. Додаткова вартість, створена в процесі виробництва, є джерелом приросту капіталу в процесі його кругообігу. Результати проведеного дослідження дають змогу тлумачити:

1) затрати як першооснову для створення додаткової вартості, отже як джерело для приросту капіталу;

2) затрати як економічна категорія мають двоїсту природу: з одного боку це споживання ресурсів, а з іншого – створення нової і додаткової вартості.

З урахуванням отриманих результатів вважаємо доцільним використовувати «приріст капіталу» для характеристики поняття «затрати».

При здійсненні дослідження було визначено наступні логічні невідповідності допущені попередниками:

1) Так, Скрипник М.І., розглядає затрати як зменшення активів або збільшення зобов'язань. Необхідно зауважити: затрати є категорією сфери виробництва, а процес виробництва за класичною теорією капіталу К.Маркса передбачає створення нової і додаткової вартості [17, с.317], тобто створення нових активів. Таким чином, характеристика «зменшення активів» не відповідає економічному змісту категорії затрати. Аналогічно дискусійним є використання «збільшення зобов'язань, що призводить до утворення інших активів» як характеристики поняття затрати. Необхідно враховувати: економічний зміст характеристики «збільшення зобов'язань» передбачає протилежний процес – зменшення капіталу, отже його невірно використовувати

для характеристики поняття затрати: воно є характеристикою поняття витрати. Таким чином, використання визначених характеристик для поняття затрати є наслідком їх ототожнення – це не є доцільним, через різну економічну спрямованість категорій витрати і затрати.

2) Дослідники Погорелов Ю.С. та Рудніченко Є.М. визначають затрати як вартісне вираження обміну. Необхідно зауважити: якщо затрати є вартісне вираження обміну, то вони передбачають надходження факторів виробництва на підприємство. Однак, надходження факторів виробництва передбачає лише перехід авансованого капіталу із грошової форми у товарну форму при незмінному його розмірі, тобто зміни лише форми капіталу. Отже, ні витрачання, ні споживання, ні зменшення капіталу, на цій стадії руху капіталу ще не відбувається, таким чином, затрати не виникають. Якщо визначати затрати як споживання ресурсів, яке приводить до утворення нових активів, то вони є категорією сфери виробництва, так як лише процес виробництва передбачає їх споживання і створення нового продукту.

Важливим для дослідження є висновок дослідника Єфремової А.А., яка визначає затрати як перетікання вартості на калькуляційних рахунках, що робить обґрунтованим процес калькулювання собівартості продукції [19, с.13-23]. Це разом з урахуванням дослідженої економічної природи категорії затрати дає змогу стверджувати: затрати а не витрати є підґрунтям для визначення виробничої собівартості продукції.

В контексті вище наведеного, цінним для дослідження є визначення затрат дослідником Бузак Н.І., яка зауважує на орієнтованість затрат як використання економічних ресурсів на отримання економічних вигод у майбутньому. З чим ми погоджуємось, так як затрати передбачають зростання капіталу, отже отримання економічних вигод.

Здійснене дослідження сутності економічної категорії затрати дало змогу визначити наступні риси затрат:

1) затрати мають ресурсну природу – отже передбачають споживання і трансформацію ресурсів в процесі виробництва.

2) затрати є категорією сфери виробництва – отже передбачають створення продукції, і, відповідно, нової вартості, як першооснови зростання капіталу.

3) затрати а не витрати є підґрунтям для визначення виробничої собівартості продукції

4) затрати як економічна категорія мають двоїсту природу: з одного боку це споживання ресурсів, а з іншого – створення нової і додаткової вартості.

Отримані результати за проведеним дослідженням дали змогу стверджувати: **затрати** передбачають споживання ресурсів з метою виробництва, зміну в процесі виробництва натурально-речової форми спожитих ресурсів та збільшення капіталу підприємства по закінченні процесу виробництва через утворення нової і додаткової вартості як її обов'язкового компонента у складі виготовленої продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В сучасній науковій думці відсутня єдина наукова позиція щодо визначення сутності категорій «витрати» і «затрати». З урахуванням впливу можливих змін умов зовнішнього середовища це питання і в подальшому буде залишатись дискусійним.

Отримані результати за проведеним дослідженням дали змогу стверджувати: затрати передбачають споживання ресурсів з метою виробництва, зміну в процесі виробництва натурально-речової форми спожитих ресурсів та збільшення капіталу підприємства по закінченні процесу виробництва через утворення нової і додаткової вартості як її обов'язкового компонента у складі виготовленої продукції.

Затрати мають ресурсну природу, виникають на стадії виробництва як етапі руху капіталу, отже є підґрунтям для визначення виробничої собівартості продукції.

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), які в обліку виникають при визнанні доходів, для отримання яких вони понесені.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318.

3. Бланк И.А. Управление прибылью, 3-е изд. Учеб. пос. – М: Ника-Центр: 2007г. - 768с. – С. 133.

4. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загально виробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Т.Ю. Бондаренко. - Київ – 2009 – 23с. – С.6.

5. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224с. С – 34.

6. Дробязко С. І. Управління витратами підприємства на основі процесу бюджетування: автореф. дис. канд. екон. наук: спец 08.00.04 – економіка та управління підприємствами – Київ, 2011 – 19с.

7. Костякова А.А. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київ, 2010 – 19с.

8. Пастернак Я.П. Бухгалтерський облік та аналіз затрат основної діяльності: організація і методика: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит – Житомир, 2010 – 21с.

9. Погорелов Ю.С. Вибір обґрунтування методів управління затратами підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: спец 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами – Донецьк, 2006 – 32с.

10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.

11. Рудніченко Є.М. Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами” / Є.М. Рудніченко. – Хмельницький, 2006. – 20. – С.18.

12. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції. Автореф. дис. док. екон. наук, спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз, Київ, 2012. – 41с. – С.11,26,27.

13. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Навч. пос. – К: КНЕУ, 2006, 526с. – С. 277.

14. Черткова Н.О. Економічне значення витрат промислових підприємств / Н.О. Черткова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. - 2006. – № 6. – С. 444-447.

15.Шумило Ю.О. Управління витратами в умовах бюджетування на підприємстві: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит»/ Ю.О.Шумило. – Київ,2010. – 21с.

16.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV

17.Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия. Том 2.: Под ред. Румянцева А. М. М.: "Советская Энциклопедия", 1972—1980. — 560 с.

18.Бузак Н.І. облік і контроль затрат на впровадження сучасних інформаційних технологій: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.І. Бузак. – Київ 2009 – 23 – С.7.

19.Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. – М.: Вершина,2006с. – 208с.: ил.табл – С.13-23.

20.Павелко О. В. Облік та контроль доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит кандидата економічних наук. – Київ 2010 – 23с.

21.Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия. Том 1.: Под ред. Румянцева А. М. М.: "Советская Энциклопедия", 1972—1980. — 560 с.