

Г.Г. ОСАДЧА, канд. екон.наук, доц. НУХТ, м. Київ
К. ХАЧКО, студент, НУХТ, м. Київ

ЗМІСТ ТА ПОНЯТТЯ ВИТРАТ В ОПЕРАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

В статті проведені дослідження поглядів вчених-економістів щодо змісту поняття «витрати». Отримала подальше удосконалення теорія витрат. Витрати відображають витрачання ресурсів, спожитих виробничими процесами у відповідності з функціональною моделлю економіки підприємства. При розкритті сутності витрат операційної діяльності пропонується застосовувати дефініції: «витрати на придбання»; «витрати на переробку».

Ключові слова: «функціональна модель підприємства», «операційна діяльність», «витрати», «витрати на придбання»; «витрати на переробку».

Вступ.

Інтеграція України в світовий економічний простір, становлення державності пов'язано з законотворчими процесами, які охоплюють міждержавні економічні та політичні відносини, розробку національного законодавства, що визначає діяльність суб'єктів господарювання та регулює їх взаємовідносини з державою. Ефективність управління операційною діяльністю виробничого підприємства в значній мірі визначається управлінням витратами.

В сучасний час господарська діяльність суб'єктів господарювання опирається на закони України, бухгалтерське національне законодавство, в основу якого покладені Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також інші законодавчі акти, в яких є розбіжності щодо економічної сутності та змісту поняття «витрати».

Структура доходу від операційної діяльності включає витрати, прибуток, податки та платежі, що підлягають сплаті до Державного бюджету та відповідних фондів. Релевантність доходів і витрат у цій лінійній залежності визначають актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та літератури. Тема «витрати» є досить популярною серед науковців, її дослідженням займалися в різний час російські та зарубіжні науковці такі як: О.С. Бакаєв, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, М.Д. Врублевський, Ф.Ф., Фаріон І.Д., Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, Я.А.

Яругова, Дж. Фостер, Ч.Т. Хонгрен, К. Друрі тощо. Вагомий внесок в теорію дослідження економічної сутності «витрат» внесли наші сучасники української наукової школи, а саме: С.Ф.Голов, Н.М. Ткаченко, Ф.Ф. Бутинець, В.С. Лень, Т.М. Писаренко, Г.І. Кіндрацька. М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та багато інших. Але і на сьогодні питання щодо економічної сутності дефініції «витрати» викликають дискусію серед науковців-економістів.

Мета дослідження, постановка проблеми.

Функціональна модель економіки підприємства включає процеси: управління персоналом; постачання матеріальних ресурсів; виробництво; управління виробництвом; управління підприємством; інвестування та фінансування; збут тощо. Всі ці процеси пов'язані із витрачанням ресурсів. Витрати пов'язані з операційною діяльністю підприємства мають різне призначення, різнорідні за своєю сутністю, причинами виникнення тощо. Але всі вони у сучасній вітчизняній нормативно-законодавчій базі мають назву – «витрати». В той же час в російськомовній нормативно-законодавчій базі та в економічній літературі використовуються терміни “издержки”; “затраты”; “расходы”.

У вітчизняному бухгалтерському законодавстві вживається дефініція – «витрати», що не в достатній мірі відображає багатогранність економічних процесів результатом яких є надходження активів, витрачанням ресурсів у процесі створення продуктів виробництва та їх реалізації з відповідним збільшенням зобов'язань або зменшенням активів в наслідок потоку платежів за спожиті підприємством блага, що фактично втілюються у русі грошових коштів.

В українських виданнях економічної літератури зустрічаються терміни «витрати» і «затрати», що вживаються як синоніми. Чи є правомірним дане ототожнення? Відповідь на це питання прагнуть дати вітчизняні науковці.

Метою даного дослідження є:

1. Дослідження наукових поглядів сучасних вчених щодо дефініції поняття «витрати» та дефініції поняття «затрати».

2. Дослідження поняття дефініцій: «витрати на придбання» та «витрати на виробництво», що визначені Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО).

3. Удосконалення та подальший розвиток теорії витрат, пов'язаних з операційною діяльністю виробничого підприємства.

Матеріали досліджень.

Українські законотворчі процеси в сучасний час інтеграції та глобалізації розвитку економіки, пов'язані з переглядом національного законодавства, імплементації елементів міжнародних положень в українські нормативно-правові акти щодо діяльності суб'єктів господарювання.

В російськомовній нормативно-законодавчій базі діючої в часи командно-адміністративної економіки, в російськомовних економічних виданнях, в іноземних перекладних виданнях, що друкуються на російській мові застосовуються терміни “издержки”; “затраты”; “расходы”, які не ототожнюються, а несуть певне змістовне навантаження.

Гюнтель Фандель визначає: «Определенное в основном Шмаленбахом (1925) понятие стоимостных издержек не имеет отношения к потокам платежей, связанных с обеспечением процесса производства ресурсами. ... Основой стоимостного понятия издержек является, таким образом, внутризаводское движение факторов производства» [1, с. 303-304].

З цього приводу Фаріон І.Д. говорить, що під затратами слід розуміти спожиті ресурси або кошти, котрі потрібно заплатити за товари, виконані роботи, надані послуги. Але для управління господарською діяльністю господарюючого суб'єкта менеджерами, управлінцями потрібна інформація не просто про затрати, а про витрати. У даному випадку під витратами розуміють обсяг реально спожитих ресурсів чи коштів у процесі виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності [2, с.103].

При цьому, слід зауважити, що в україномовному словнику синонімів термін «затрати» не вживається.

В мікроекономіці розрізняються бухгалтерські та економічні витрати.

Досліджуючи відмінність між економічними і бухгалтерськими витратами Бутинець Ф.Ф. вважає, що під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів [3, с.622].

Тобто економічні витрати дають нам найоптимістичніший сценарій який міг би бути при найвигіднішому використанні потрібних ресурсів, а бухгалтерський облік констатує факти про ті витрати, які реально були понесені нами.

Чи можливо економічні витрати ототожнювати з релевантними? Це може бути предметом подальших досліджень.

На думку канадських вчених, які вважають, що витрати (Cost) – це пожертва грішми або грошовими еквівалентами за товари та послуги, від яких очікується, що вони принесуть поточну чи майбутню вигоду для організації. Вони кажуть «грошові еквіваленти», оскільки не грошові ресурси можна обміняти на бажані товари або послуги. Наприклад можна обміняти обладнання на матеріали, що використовуються для виробництва. По суті ми можемо думати про витрати як грошову міру ресурсів, використаних для досягнення певної вигоди [4,с.39].

Заслугує уваги формулювання поняття витрат підприємства з точки зору економічного аналізу Кіндрацікої Г.І., яка вважає, що за економічною суттю витрати підприємства – це сукупність витрат живої та уречевленої праці для здійснення поточної господарської діяльності підприємства, а за натурально-речовим складом – спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Вчена також робить висновки, щодо розмежування понять

«витрати» і «собівартість». Вона стверджує, що поняття «витрати», яке згідно з термінологією П(С)БО прийшло на зміну поняттю «собівартість», є ширшим. Що у бухгалтерському обліку на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» акумулюються всі витрати: як ті, які раніше відносили на рахунки собівартості, так і ті які фінансувалися за рахунок прибутку (утримання закладів соціально-культурного і побутового призначення, освоєння нової техніки та технологій)[5, с.272].

Лень В.С., приводячи найпоширеніше визначення витрат, говорить, що витрати на виробництво – це матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою одержання доходу[6, с.33].

На думку Огійчука М.Ф., найпоширенішим є визначення, що витрати на виробництво – це матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою генерації грошових потоків і одержання доходу [7,с.880].

В даному випадку одне визначення доповнює інше.

Ткаченко Н.М. вбачає витрати виробництва як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та інше [8, с 523].

Цікавою є думка з точки зору управлінського обліку Гарасима П.М., який вважає, що витрати виробництва характеризують ефективність управлінської діяльності на підприємстві загалом, оскільки відображають сукупні затрати живої та уречевленої праці, тобто поєднання основних засобів, сировини і матеріалів за допомогою праці робітників підприємства. Він стверджує, що раціональність такого поєднання залежить від якості управлінських рішень і приходить до висновку, що у витратах виробництва відображається рівень управлінського обліку на підприємстві, оскільки вся діяльність менеджерів центрів відповідальності спрямована в підсумку на мінімізацію затрат живої та уречевленої праці [9, с. 151].

Розглядаючи витрати виробництва за натурально-речовим складом, Бутинець Ф.Ф. робить висновки, що вони являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників виробництва. Що для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці, а саме затрачені засоби виробництва, що відновлюються за рахунок знов створеного продукту в натурі, та живу працю, яка не відновлюється, а витрачається заново в новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва [10, с 65].

В статті 14 визначення понять Податкового кодексу України знаходимо визначення витрат яким керуються податкові органи України. Витрати трактуються як 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) [11].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» під витратами слід розуміти зменшення економічних вигод внаслідок вибуття 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 [12].

Результати дослідження.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси» в окремий параграф виділено *витрати на придбання* та *витрати на переробку*.

Витрати на придбання запасів включають ціну придбання, транспортні витрати, мито, податки, що пов'язані з придбанням товарів і послуг, торгівельні надбавки та скидки і інші аналогічні статті. Вони визнаються як витрати, остільки в результаті їх придбання відбувається збільшення зобов'язань або зменшення активів. Ці зобов'язання відображають макроекономічні процеси.

Гюнтель Фандель, як було розглянуто вище, говорить, що такого роду витрати ніяк не можуть відноситися до «издержек», тобто до формування собівартості виробництва. Можливо саме тому міжнародний бухгалтерський стандарт визначає їх як *витрати на придбання*. Такі витрати є на підприємстві, вони виникають з метою виробництва і формують собівартість запасів, що надходять на підприємство. Витрати на придбання ведуть до збільшення зобов'язань внаслідок збільшення активів. У російськомовних джерелах для оцінки витрат при надходженні активів вживається дефініція «затрати».

Сутність калькулювання на основі діяльності виражається в підході, що виробництво (підприємство) споживає ресурси, а продукція споживає процеси.

Витрати на виробництво, як сказано в МСБО 2 «Запаси» споживають ресурси, що були раніше придбані підприємством (прямі та непрямі матеріальні витрати, прямі та непрямі витрати праці тощо) і в результаті чого раніше виникло збільшення зобов'язань або зменшення активів. В російськомовній економічній літературі, в тому числі і перекладеній з іноземних джерел такі витрати називають «издержки». Такої ж думки дотримується: Гюнтель Фандель, Н.М. Ткаченко, Гарасим П.М, Бутинець Ф.Ф. та інші.

Саме витрати на виробництво, витрати на управління підприємством та витрати на збут («издержки») поетапно формують технологічну, виробничу та повну собівартість реалізованої продукції, що забезпечує розширене відтворення виробництва. Слід також зауважити, що витрати матеріальних ресурсів в процесі формування витрат виробництва не приводять до збільшення зобов'язань, остільки мова іде про внутрішнє переміщення активів. Виникає дискусійне питання, а чи всі спожиті активи у процесі виробництва, управління виробництвом, збуті відносно цих процесів можуть визнаватися як «витрати», згідно вимог наведених у П(С)БО 16 «Витрати»?

Процес реалізації продукції виробництва пов'язаний з вибуттям продукції з підприємства, перетворенням матеріальних активів у грошові кошти та їх еквіваленти. Балансова вартість такої продукції визнається Міжнародними

стандартами, як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Застосовується дефініція «визнання як витрати».

Висновки.

В результаті проведених досліджень можемо зробити наступні висновки:

1. Поняття «витрати», яке згідно з термінологією П(С)БО 16 «Витрати» прийшло на зміну поняттю «издержки производства», за своїм змістом розкриває склад витрат на виробництво продукції.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» використовує поняття: «витрати на придбання», «витрати на переробку» та «визнання як витрати». Ці поняття майже ототожнюються з російськомовними: «затраты», «издержки», расходы».

3. Вважаємо, що поняття «витрати» за своїм змістом є досить широким і відображає витрачання ресурсів у розширеному відтворенні процесу виробництва.

4. Для відображення багатогранності економічних процесів, щодо витрат виробничого підприємства їх назва та зміст мають віддзеркалювати функціональну модель підприємства, а саме в сучасній економічній літературі та нормативно-законодавчій базі доцільно застосовувати дефініції: «витрати на придбання», «витрати на переробку», «визнання як витрати» (можливо з цього приводу провести додаткові дискусії) та інші дефініції, що визнані вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами, Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Список літератури: 1. *Фандель Гюнтер*: Теория производства и издержек / Пер. с нем. под руководством и науч. ред. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 1998. -528с. – Текст рус., тит. парал. нем. 2. *Фаріон І.Д., Писаренко Т.М.* Управлінський облік [текст]: підруч./ [І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко]. – К.: Центр учбової літератури, 2012.—792с. 3. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів[Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] проф. Ф.Ф.Бутинця. – 8-е видання, доп. і перероб. - Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912с. 4. Управлінський облік /Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н.Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974с. 5. *Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г.* Економічний аналіз : Підручник / За ред. проф. А.Г. Загороднього. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 487 с. 6. *Лень В.С.* Управлінський облік:Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К.:Знання–Прес, 2006. – 317с. – (Вища освіта ХХІ століття). 7. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник/ М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін./За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2011. – 1042с. 8. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 6-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2013.—982с. 9.

Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс управлінського обліку: Навч. посіб. – К.:Знання, 2007. – 314с. **10.** Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448с. **11.** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> **12.** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

УДК 657.2

Зміст та поняття витрат в операційній діяльності підприємства / Осадча Г.Г., Хачко К.М.// Вісник НТУ «ХП». Серія : Нові рішення у сучасних технологіях. – Харків: НТУ «ХП». – 2014. - №4 (1047). – С.97-101. Бібліогр.: 12 назв. – ISSN 2304-621X.

В статье проведены исследования взглядов ученых-экономистов экономической сущности затрат. Получила дальнейшее развитие теория затрат. Затраты отображают использование ресурсов поглощаемых производственными процессами у соответствии с функциональной моделью экономики предприятия. При раскрытии сущности затрат операционной деятельности предлагается использовать дефиниции: “затраты”; “издержки”.

Ключевые слова: «функциональная модель предприятия», «операционная деятельность», “затраты”; “издержки”.

This paper studies the views of economists on the content of "costs." Theory was further improvement costs. Costs reflect the use of resources associated with manufacturing processes in accordance with the functional model of economic enterprise. When disclosing entity operating costs proposed to use the definition "cost of acquisition", "processing costs".

Key words: "Functional Model Enterprise", "Operations", "cost", "cost of acquisition", "processing costs".