

ВИТРАТИ: НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО СУТНОСТІ ДАНОЇ КАТЕГОРІЇ

Кравченко І.Й., ст. викладач

Для успішної виробничої діяльності підприємств, внаслідок якої забезпечується довгострокове економічне зростання та підвищення конкурентоздатності продукції, важливою умовою ефективної діяльності є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво. Одним із головних об'єктів управлінського обліку є витрати підприємства, які групуються за їхнім цільовим призначенням, тобто за видами продукції, замовленнями, центрами відповідальності, процесами, стадіями виробництва, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо. І тому, наразі виникає необхідність дослідження сутності поняття «витрати» з точки зору існуючих на даний час науково-методичних підходів щодо сутності даної категорії з точки зору економічної теорії та відповідно до потреб бухгалтерського фінансового обліку, а також систематизації ознак і напрямів класифікації витрат щодо цілей фінансового та управлінського обліку.

Проведемо дослідження точки зору різних зарубіжних та вітчизняних авторів в межах кожного підходу, а також з'ясуємо спільні та відмінні риси у трактуванні поняття «витрати» та їх класифікації у фінансовому та управлінському обліках.

На сьогодні ефективність діяльності підприємства оцінюється шляхом співставлення доходу та витрат, які були понесені для його отримання. Але думки вчених щодо трактування сутності «витрат» розходяться, через що виникають суперечності у визначенні даної категорії. Складність дефініції «витрати» виникає через два підходи тлумачення її сутності: з точки зору фінансового і управлінського обліку. Саме класифікація витрат дозволяє правильно їх відобразити в фінансовому обліку та вирішити завдання управлінського.

Тема «витрати» була і залишається досить популярною серед вітчизняних і зарубіжних вчених таких як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І.Д.

Фаріон, Л.М. Чернелевський, А.М. Турило, М.Ф. Огійчук, Є.В. Мних, В.П. Савчук, С.А. Котляров, Т.М. Писаренко, Дон Р. Хенсен, І.А. Бланк, Девід У.Сенков та ін.. Вчені, незважаючи на значні досягнення, так і не дійшли згоди щодо визначення сутності категорії «витрати». Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в загальноекономічному тлумаченні. Тому варто відокремити два підходи трактування поняття «витрати»:

- 1) бухгалтерський підхід (з точки зору потреб бухгалтерського обліку);
- 2) управлінський підхід (з точки зору економічної теорії).

Спробуємо систематизувати джерела за двома підходами в таблиці 1.

Таблиця 1

Методичні підходи до трактування поняття «витрати»

Автори		Визначення поняття «витрати»
Бухгалтерський підхід	П(С)БО 16 «Витрати»	Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені.
	МСФЗ	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або ж у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.
	ПКУ	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.
	В. Б. Івашкевич	Відтік або інше використання активів або в результаті основної діяльності господарюючого суб'єкта виникнення кредиторської заборгованості.
	П.С.Смоленюк	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу.
	Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній	Сукупність витрат живої та уречевленої праці для здійснення поточної господарської діяльності підприємства, а за натурально-речовим складом – спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.
Управлінський	Дон Р. Хенсен, Небіл С. Еліас, Девід У.Сенков	Пожертва грошима або грошовими еквівалентами за товари (роботи, послуги), від яких очікується, що вони принесуть вигоду для організації: поточну чи майбутню.
	С.А.Котляров	Вартість ресурсів, які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.
	М.Г. Грещак, О.С. Коцюба	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому еквіваленті для досягнення певної мети.

А.М. Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило	Грошове вираження абсолютної величини застосованих спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.
І.Д. Фаріон, Т.М.Писаренко	Обсяг реально спожитих ресурсів чи коштів у процесі виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності.
Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О.О	Грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції
І.А. Бланк	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.

З праць науковців можна стверджувати, що поняття “витрати”, як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб’єкта. Варто зазначити, що бухгалтерський фінансовий облік в Україні законодавчо регламентований і тому варто керуватися визначенням даним П(С)БО 16. За даного підходу, моментом відображення витрат є зменшення активів або збільшення зобов’язань. Як зазначає Л.М. Чернелевський, основним завдання фінансового обліку є відображення минулих витрат. Класифікації витрат в своїй основі містить наступний принцип: для різних цілей різні витрати, тобто ціль, з якою проводять класифікацію, визначає її методику та склад. Що ж стосується напрямів класифікації витрат в фінансовому обліку, то найважливіші з них прописані в П(С)БО 16. Це поділ витрат:

1) за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

2) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі витрати. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості, називаються прямими. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкту витрат, а тому потребують розподілу.

3) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється при зміні обсягу виробництва. Величина змінних

витрат змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва.

4) за видами діяльності: витрати звичайної та надзвичайної діяльності [1].

Управлінський облік не є обов'язковим для підприємств нашої держави і трактування витрат за даного підходу ставить собі за мету розкриття загальноекономічного змісту категорії. Розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління, використання комп'ютерної техніки для управління, автоматизація облікових робіт, посилення конкуренції, сприяли зростанню ролі управлінського обліку. Необхідно взяти до уваги те, що за останні десятиріччя відбулося підвищення освітнього рівня менеджерів та зміни в технологіях, які, в свою чергу, прискорили його розвиток.

З метою підвищення загальної прибутковості підприємства його керівництво повинно володіти достовірною інформацією про обсяги витрат не тільки загальною по підприємству, але й обов'язково у розрізі окремих видів продукції та кожного структурного підрозділу. При визначенні ефективності виробництва, саме облік витрат допомагає здійснювати їх контроль та забезпечує надання такої інформації, яка за кожен тиждень або місяць свідчить про ефективність діяльності підприємства та показує ділянку, на якій потрібно вжити заходів для оптимізації витрат. Управління витратами відіграє важливу роль під час управління підприємством, так як містить контроль і регулювання, а також їх облік, який дозволить здійснювати оцінку майбутнього рівня витрат та фінансових результатів, з можливістю їх коригування у відповідності до планів підприємства чи організації. Тому слід відзначити, що питання управління витратами, через розвиток напрямів їх класифікації, залишається актуальним.

Завданнями обліку витрат є наступні: скорочення фактичних витрат із витратами, передбаченими в кошторисі; отримання в повному обсязі достовірних і точних даних про діяльність підприємства; збалансування обсягів виробництва в підрозділах, для забезпечення рівномірного потоку

матеріалів тощо. Від даних обліку про витрати буде залежати результат управлінських рішень та ефективне управління ними. В результаті цього можна приймати правильні рішення під час вибору альтернатив, підвищувати прибуток та зменшувати витрати і т.д.

Значну увагу дослідженню напрямів класифікації витрат у системі управлінського обліку приділяли вчені: В. Івашкевич, В. Палій, М. Скрипник, а також відомі зарубіжні вчені-економісти: Р. Ентоні, Т. Скоун, Д. Хенсен. Вчені звертають увагу на грошовий характер витрат, при чому деякі з них (Турило А.М., Бланк І.А.) ціллю здійснення витрат вважають виробництво продукції, а от інші автори (Грещак М.Г., Коцюба О.С.) є ще лаконічнішими і стверджують необхідність витрат як способ досягнення певних цілей чи мети. В результаті потрібна додаткова інформація про витрати, а відповідно і більш поглиблена класифікація витрат [2,с.29]. Можна стверджувати, що на сьогодні недостатньо уваги приділено питанням систематизації ознак класифікації витрат; потребують уточнення напрями їх використання в системі управлінського обліку, під час упровадження якого необхідно мати детальну доопрацьовану класифікацію витрат у межах конкретного підприємства.

Одним із перших, хто здійснив класифікацію витрат, був В. Стоцький [3,с.22]. Він розділив їх на прямі та непрямі; основні та накладні; змінні і постійні. На думку К. Друрі, в обліку накопичується інформація в такому розрізі, як матеріальні витрати, витрати на робочу силу та накладні витрати. Водночас, Ф.Бутинець вважає, що класифікація витрат є необхідним науковим елементом пізнання витрат підприємства [4,с.12]. Будь-яка класифікація будується за визначеними критеріями. Нараховується велика кількість угруповань витрат за різними ознаками класифікації. Класифікація витрат передбачає утворення груп витрат з однаковими характеристиками щодо встановленого об'єкта витрат, що показано в таблиці 2.

Таблиця 2

Класифікація витрат [5,с.69]

Ознака класифікації	Види витрат
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За ступенем впливу обсягу виробництва	Постійні, змінні
За центрами відповідальності та місцями виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо.
За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
За способом включення в собівартість продукції	Прямі, непрямі
За єдністю складу (однорідністю)	Однoeлементні, комплексні
За кількістю випущеної продукції	Загальні (сукупні), витрати на одиницю продукції
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкта управління	У місцях виникнення, у центрах витрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними, від якої залежить позитивний результат організації планування, обліку, контролю та управління витратами. Науковці пропонують багато різних класифікаційних ознак і щоб управляти ними необхідна потужна база даних та можливість формувати звіти. Бухгалтер повинен подавати інформацію в бухгалтерську систему так, щоб можна було формувати звіти за різними напрямками класифікації витрат. Слід зауважити, що одні й ті ж витрати в одних випадках можуть бути прямими, а в інших – непрямими, що залежить від

об'єкта калькуляції витрат. Витрати бувають фактичними і майбутніми. Перші знаходять відображення в бухгалтерському обліку, а других немає.

Зарубіжний досвід ведення управлінського обліку передбачає різні класифікації витрат залежно від цілей та напрямів обліку витрат, при якому користувачі внутрішньої інформації мають потребу. Слід зазначити, що всі види витрат не є чітко визначеними для підприємств, кожне підприємство має повну самостійність і використовує таку систему класифікації витрат, яка для нього є найзручнішою. Хоча при цьому є і суттєві недоліки, так як виникає розбіжність в науковій літературі, оскільки можна використовувати одне й те ж поняття для характеристики різних за економічним характером витрат.

В управлінському обліку більшість вітчизняних і зарубіжних вчених (Бутинець Ф.Ф, Голов С.Ф., К.Друрі) виділяють три напрями класифікації, що наведені в таблиці 3.

Таблиця 3

Напрями класифікації витрат в управлінському обліку

Напрями класифікації	Види витрат, що до них відносяться
Оцінка запасів та визначення фінансових результатів	Вичерпні та невичерпні(спожиті та неспожиті або вхідні і спожиті), витрати на продукцію та витрати періоду; основні та накладні; прямі та непрямі; одноелементні та комплексні та ін..
Прийняття рішень	Постійні та змінні; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні; маржинальні та середні, дійсні та можливі та ін.
Контроль виконання і регулювання	Контрольовані та неконтрольовані,

Вичерпані (спожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпані (неспожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані витрати - у звіті про фінансові результати (звіті про прибуток).

Витрати на продукцію - це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат

належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції.

У торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації. Витрати періоду - це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими витратами витрати на здійснення всіх інших функцій (управління, маркетинг, дослідження, розробки тощо)[6,с.45].

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів.

Продуктивні витрати – це витрати, що передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні витрати є не обов'язкові і виникають в результаті недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Релевантні витрати – це такі витрати, які можна змінити внаслідок прийняття управлінського рішення. Нерелевантні витрати в свою чергу не залежать від прийняття управлінського рішення.

Маржинальні витрати – це затрати на виробництво або ж на реалізацію додаткової одиниці продукції. Середні витрати – це сукупні витрати на виробництво, що поділені на загальну кількість одиниць продукції.

Дійсні витрати – це витрати, які вимагають оплати грошей чи зменшення ін. активів або збільшення зобов'язань. Можливі втрати – це вигода, що втрачається, у випадку, коли вибір одного рішення дії змушує відмовитись від альтернативного рішення [2,с.33].

Контрольовані витрати – це витрати, на які менеджер може впливати, неконтрольовані – ті, на які менеджер не може жодним чином справляти вплив.

Кожен напрям класифікації витрат забезпечує виконання завдань відповідно до вимог управлінського персоналу. Витрати для цілей калькулювання забезпечують раціональне включення саме виробничих витрат до собівартості продукції (робіт, послуг); згруповані витрати з метою прийняття управлінських рішень значно полегшують роботу керівництва та дають можливість швидше впливати на рівень витрат, усуваючи непотрібні перевитрачання. Відповідно до цілей бухгалтерського обліку найбільш важливе значення має класифікація витрат за видами діяльності та за видами витрат (елементами, статтями калькуляції), що надає необхідну і достатню інформацію і для облікових потреб (вірне відображення на рахунках), і для формування звітності.

Управлінський облік, покликаний якомога ефективніше планувати майбутню діяльність, надзвичайно різнобічний і важко виокремити з уже відібраних і наведених вище класифікацій найважливіші [7,с.74].

Для визначення сутності витрат в економічній літературі розглядають два підходи: трактування з точки зору загальної економічної теорії та бухгалтерського обліку. Бухгалтерське трактування визначає сутність витрат, як зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу. Бухгалтерські витрати прив'язані до певної дати. Визнання витрат за економічної теорії супроводжується вибуттям ресурсів підприємства, що не залежить від дати виникнення зобов'язань. В межах обох підходів, існують різні трактування поняття, які мають деякі вагомі відмінності.

Класифікація витрат, яка наведена з точки зору фінансового та управлінського обліку, дає можливість формувати собівартість та управляти витратами. Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному трактуванні. Під економічними витратами розуміють затрати втрачених можливостей, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Отже, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для

виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. При цьому, поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. І тому, роль витрат у господарській діяльності підприємств незаперечна. Але лише чітко налагоджена система управління витратами дасть відчутні результати в фінансово-господарській діяльності підприємства. Відповідальне ставлення до вибору класифікації витрат визначить, наскільки правильно організована система управління витратами. В кінцевому результаті пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат, за умов пошуку резервів їх зниження, дасть можливість швидшими темпами розвиватися підприємству. На сьогодні є законодавчо закріплене визначення, відповідно бухгалтерського підходу, яке дає нам П(С)БО 16 «Витрати», саме це визначення є основним для застосування.

Література:

1. П(С)БО 16 «Витрати».–Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
2. Чернелевський, Л.М. Організація обліку: управлінський аспект: навч. посіб. /Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К: НУХТ, 2011.– 463с.
- 3.Стоцкий, В. И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости./В.И.Стоцкий.– М.– Л. : Союзэкгиз, 1934. – С. 479.
- 4.Бутинець, Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління /Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.– 2012. – № 1(22). – С.11–18.
5. Управлінський облік :навч. посіб. /О.Гончаренко, Т.Давидюк, А. Саюн, Н.Рогова.– К. : УБС НБУ, 2014.— 415 с.
6. Голов, С.Ф. Управлінський облік: навч.посіб./С.Ф. Голов. — К.:Лібра,2004.–702с.
7. Фаріон, І.Д. Управлінський облік : підруч./І.Д.Фаріон, Т.М.

Писаренко.— К: Центр учбової літератури, 2012. — 792с.