

ВИТРАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

Анотація. У статті розглянуто економічну категорію «витрати» та порядок формування облікової інформації щодо витрат діяльності, у тому числі за елементами. Систематизовано критерії розмежування категорій «затрати» і «витрати», основним чинником розмежування визначено дію принципу періодичності в бухгалтерському обліку. Встановлено, що класифікація витрат не є актуальною для формування ціни та визначення вартості продукції. Проаналізовано методiku обліку витрат на торговельних і промислових підприємствах та порядок їх відображення у чинних формах звітності щодо фінансових результатів, у тому числі суб'єктами малого підприємництва.

Ключові слова: витрати, затрати, метод, об'єкт, класифікація, звітність.

Summary. The article deals with the economic category of "cost" and the procedure for the formation of accounting information on the costs of activities including the elements. Criteria of differentiation category "expenses" and "costs" are systematized. The main factor in the distinction between costs and expenses is defined the principle of periodicity in accounting. It is established that the classification of costs is not relevant for pricing and determination of cost of production. The methods of cost accounting for commercial and industrial enterprises are analyzed and the order they appear in the current reporting format for financial results, including small businesses.

Keywords: costs, expenses, method, object classification, reporting.

Постановка проблеми. Витрати підприємства відіграють важливу роль в його господарській діяльності. Значення має не тільки загальний рівень витрат підприємства, а й їх структура, яка дозволяє виявити особливості та недоліки діяльності підприємства, а також визначити вектори його розвитку і потенційні ризики.

Проблема організації обліку витрат і його інформаційне забезпечення в системі управління організацією завжди була об'єктом особливої уваги як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників.

Витрати – досить об'ємна економічна категорія, до визначення якої існує безліч різних підходів. У наш час дискусійним залишається питання щодо вживання термінів «затрати» і «витрати». Суперечливість думок обумовлена, насамперед, вживанням у російській мові трьох термінів, близьких за змістом до українських: «затраты», «издержки», «расходы».

Багато авторів вважають ці поняття синонімами і не роблять розмежування між ними. Однак визначення їх сутності має значення для оцінки результатів господарської діяльності організації, економічності

виробничого процесу, його прибутковості. Приймаємо точку зору, що «витрати» та «затрати» є різними поняттями. Тобто затрати є вартісною оцінкою спожитих ресурсів і не призводять до зменшення власного капіталу підприємства, а витрати є зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що спричиняє скорочення власного капіталу.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Огляд літературних джерел показав, що дослідженням проблем обліку витрат діяльності займалися такі вчені-економісти як О. Власова [4], І. Давидович, В. Дерій [5], М. Кулинич [6], Д. Лозинський, Н. Петришина [7], В. Сопко, А. Хмелевська [8] та інші. Але наявність значної кількості невирішених питань у галузі бухгалтерського обліку та аналізу витрат на виробництво продукції свідчить про чималий інтерес до обраної теми та про необхідність його подальшого дослідження.

Метою статті є визначення теоретичних і практичних аспектів чинної системи обліку витрат та окреслення напрямів їх удосконалення. Завдання дослідження: визначити відмінності у трактуванні витрат як економічної категорії та об'єкта обліку; систематизувати наявні варіанти сутності понять «затрати» і «витрати»; проаналізувати методики обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах; сформулювати висновки.

Виклад основного матеріалу. В економічній теорії під «витратами» мають на увазі споживання різноманітних ресурсів у процесі здійснення діяльності підприємства протягом певного періоду часу (звітного періоду). При здійсненні виробничих затрат не передбачається скорочення економічних вигід шляхом вибуття активів. Тобто відбувається заміна одного активу іншим, а використання ресурсів при виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг) не співвідноситься із отриманням доходу. Лише в момент вибуття продукції (робіт, послуг), за умови визнання доходу чи за наявності відповідної впевненості неотримання доходу як у поточному, так і в майбутніх звітних періодах, витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), визнаються відповідними затратами (собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг) і заносяться до «Звіту про фінансові результати». Затрати, не визнані відповідними витратами на кінець звітного періоду, заносяться в «Баланс» у вигляді активу, тобто у вигляді витрат незавершеного виробництва та/або фактичної виробничої собівартості залишків готової продукції на складі.

Отже, можна стверджувати, що хоча економічні категорії «затрати» і «витрати» мають наукове обґрунтування, воно не використовується в їх практичному застосуванні та інтерпретації.

Поняття «затрати» є більш широким і має особливу ознаку: залежно від умов здійснення вони або визнаються активом і відображаються в балансі, або трансформуються у витрати періоду. При цьому затрати є зменшенням одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшенням активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.

В англійській професійній мові для поняття «витрати» є такі еквіваленти як «costs» та «expenses», які за логікою використовуються при перекладі словосполучень «виробничі затрати» («production costs») та «витрати обігу» («distribution expenses»). Відповідний порядок узгодження перекладу термінів «затрати» та «витрати» англійською, українською та російською мовами узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1

Узгодження перекладу понять

Англійською	Українською	Російською
expenses	витрати	расходы
costs	затрати	затраты
production costs	виробничі затрати	издержки производства
distribution expenses	витрати обігу	издержки обращения

Джерело: складено автором

Сутність витрат у науковому середовищі розглядається за трьома різними позиціями: фінансова, ресурсна, облікова. Фінансовий підхід трактує витрати як форму платежів за використані блага, отримані із зовнішнього середовища. Витрати прирівнюються до фактичного грошового вибуття, тобто це виплати, які підприємство має зробити, що відвертає ці ресурси від альтернативних способів їх використання. При ресурсному підході витрати розглядаються як вартість ресурсів, використовуваних для створення нової вартості, тобто це витрати виробничих ресурсів, необхідних для реалізації підприємством своєї діяльності з метою отримання прибутку або інших цілей, у грошовому виразі. При цьому комплекс ресурсів, що надходять у процесі виробництва на вхід системи, надалі трансформуються у корисні предмети на її виході. За бухгалтерським тлумаченням, витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до скорочення обсягу власного капіталу підприємства. У бухгалтерському обліку основною причиною розмежування понять «витрати» і «затрати» є дія принципу періодичності. Витрати, понесені підприємством, можуть стати витратами у періоді виникнення або в наступних періодах, при цьому витрати, визнані у певному періоді, є частиною фактичних витрат і передбачають рух ресурсів підприємства, що зменшує його прибуток у цьому періоді.

Класифікація витрат у загальному вигляді не є визначальною при формуванні ціни і визначенні вартості продукції. Вона значимою має

значення лише для потреб управління економічними процесами підприємства. При цьому управління є сферою реалізації трьох основних функцій: постановка завдань, організація робіт з їх вирішення та оцінювання результатів.

Отже, класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень повинна в рамках єдиної інформаційно-облікової системи відповідати вимогам обох підсистем: фінансового та управлінського обліку. Інформація, що міститься у фінансовій облікової підсистемі, має значення для прийняття інвестиційних рішень, а в управлінській облікової підсистемі – для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із ефективним функціонуванням підприємства.

Більшість методів обліку витрат рекомендовані до застосування у будь-яких галузях економіки без ув'язки їх цілей функціонування: в торгівлі, промисловості, сільському господарстві, транспорті, бюджетних установах. Проте існують певні особливості обліку витрат на торговельних і промислових підприємствах. Це, зокрема, стосується методики розрахунку собівартості виробленої продукції для промислових підприємств і собівартості реалізованих товарів – для торгових (рис. 1).

До об'єктів облікової політики витрат підприємства належать [3]:

- номенклатура статей витрат діяльності;
- клас (класи) рахунків для узагальнення в обліку інформації про обсяг витрат діяльності;
- база розподілу загальновиробничих витрат;
- список та складові постійних і змінних загальновиробничих витрат;
- нормальна потужність підприємства.

Для фінансового обліку витрати класифікуються у розрізі елементів (клас 8 «Витрати за елементами») та видів діяльності (клас 9 «Витрати діяльності») і відображаються у Звіті про фінансові результати (сукупний доход).

За елементами витрати поділяються на: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація; інші операційні витрати. Угрупування витрат за обліковими об'єктами у розрізі елементів викликано необхідністю визначення їх структури, питомої ваги окремих витрат, складання кошторисів, визначення резервів скорочення собівартості і т. д. За видами діяльності витрати поділяються на: прямі (собівартість реалізованих товарів (готової продукції, робіт, послуг); непрямі (загальновиробничі витрати); адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати; витрати з податку на прибуток [2].

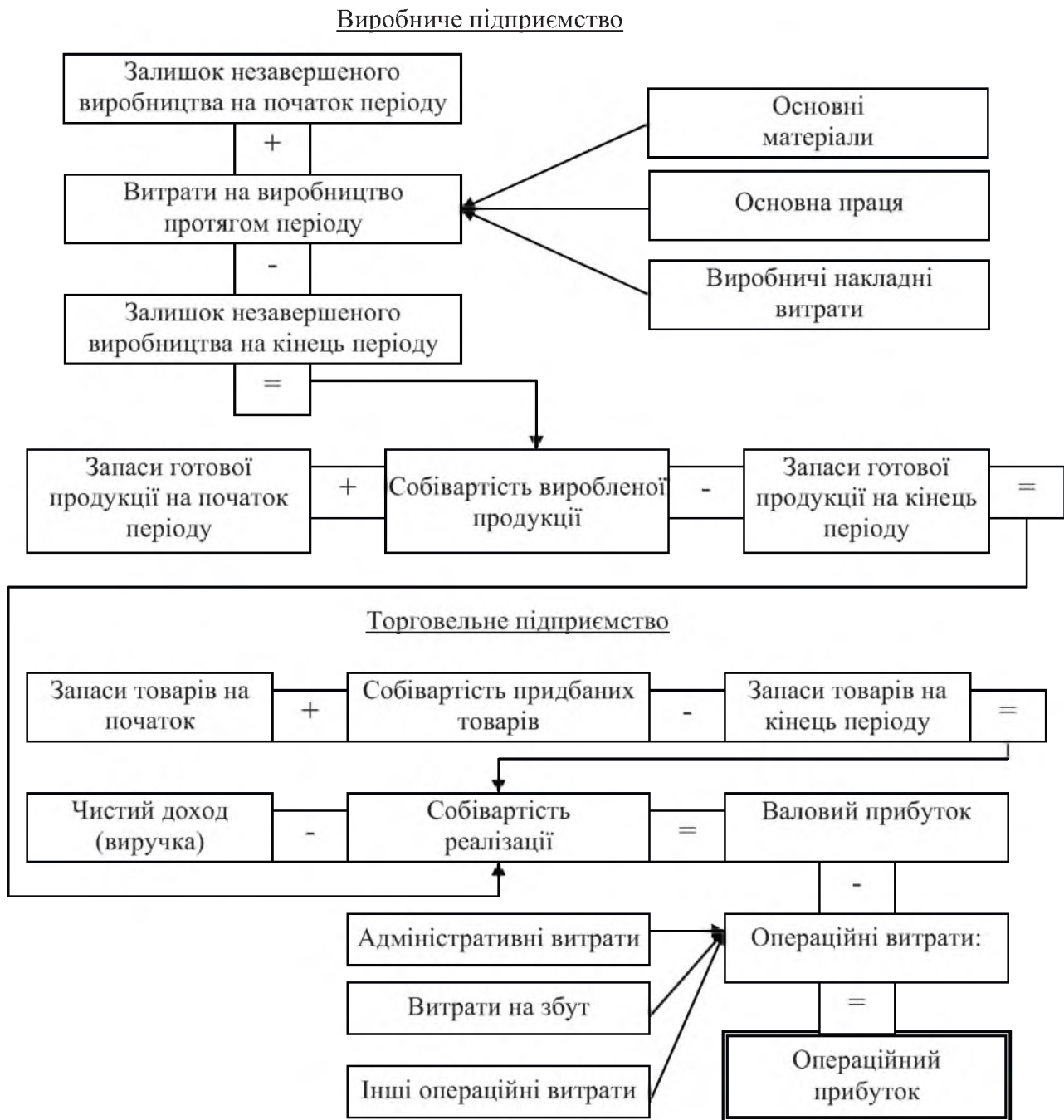


Рис. 1. Аналіз методики обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах (доповнено за матеріалами [4, с. 30])

Порівняльну інформацію відповідності рахунків витрат у розрізі видів діяльності підприємства узагальнено у табл. 2.

У зазначеному переліку синтетичних рахунків витратно-транзитний рахунок 98 «Податок на прибуток» випадає із загального ряду рахунків, оскільки не відповідає жодній із визначених ознак.

При цьому підприємства для систематизації інформації одночасно можуть застосовувати рахунки 8 і 9 класів, що забезпечує системність збирання інформації, необхідної для заповнення першого та третього

розділу Звіту про фінансові результати (ф. 2), з наступним перегруповуванням цих витрат за видами діяльності та центрами відповідальності. Огляд форм звітності про фінансові результати, в яких узагальнюється інформація про витрати і доходи підприємства, свідчить, що в загальній формі (ф. 2) витрати формуються за операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю, а в спрощеній формі суб'єктів малого підприємництва (ф. 2-м, 2-мс) – за операційною та іншою діяльністю. Операційні витрати за елементами, які рекомендовано використовувати малим підприємствам для обліку та звітності, не знаходять логічного відображення у спрощеній формі звітності (ф. 2-м, 2-мс), а лише у загальній (ф. 2), що не відповідає логічному співвідношенню між збиранням та узагальненням інформації.

Таблиця 2

Відповідність рахунків витрат за видами діяльності підприємства

Види Діяльності		Рахунки витрат	Код рядка Звіту про фінансові результати	
			ф. 2	ф. 2-м
Операційна	основна	90 «Собівартість реалізації»	2050	2050
		91 «Загальновиробничі витрати»	-	-
		92 «Адміністративні витрати»	2130	-
	93 «Витрати на збут»	2150	-	
	інша	94 «Інші витрати операційної діяльності»	2180	2180
Фінансова		95 «Фінансові витрати»	2250	-
		96 «Втрати від участі в капіталі»	2255	-
Інвестиційна		97 «Інші витрати»	2270	2270
?		98 «Податок на прибуток»	2300	2300

Джерело: складено автором

Класифікація витрат в управлінській облікової підсистемі включає три основні категорії:

- 1) інформація про витрати, які здійснюються у процесі виробництва;
- 2) дані про витрати для прийняття рішень;
- 3) відомості про витрати для контролю і регулювання.

Розглядаючи питання класифікації витрат з погляду процесу прийняття рішень, слід враховувати принцип, за яким при нетривалому аналізованому періоді в процесі прийняття рішень не всі витрати слід брати до уваги.

Отже, класифікація витрат суттєво відрізняється для потреб фінансового та управлінського обліку. На етапі формування фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), виникає взаємозв'язок класифікації, оскільки групування витрат з метою обліку здійснюється за обліковими об'єктами, тобто відбувається поєднання прийомів

калькулювання облікових підсистем. Це можливе шляхом застосування інтеграційної облікової системи.

Висновки. Загалом можна зазначити, що «затрати» та «витрати» є різними поняттями, що обумовлює їх розмежування в бухгалтерському обліку. При цьому більш широким є поняття «затрати», які у відповідності до визначених умов можуть визнаватися активом та відображатися в балансі, або – витратами періоду і відображатися у звіті про фінансові результати.

Серед необхідних умов забезпечення ефективного функціонування системи обліку витрат діяльності можна виділити такі:

- реальність, своєчасність та повнота відображення витрат в системі обліку підприємства;
- забезпечення оперативності, достатньої та доцільності аналітичності вихідної інформації щодо витрат підприємства;
- матеріально-технічне та організаційне забезпечення ведення обліку витрат підприємства.

Така система обліку витрат діяльності підприємства дозволяє систематизувати та аналізувати інформацію щодо витрат, а також сприяє поліпшенню обліково-аналітичного забезпечення управлінського контролю витрат діяльності. Інформаційно-облікова система повинна обслуговувати комплекс завдань, які ставить перед бухгалтерським обліком керівництво підприємства. Для правильної класифікації витрат необхідно визначитися, до якої облікової підсистемі вони належать. Для прийняття управлінських рішень стосовно ефективності інвестиційної політики – класифікація витрат у фінансовому обліку, а для контролю, регулювання та управління витратами з метою отримання найбільшого прибутку – в управлінському обліку.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&cat_id=293537&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

4. Власова О. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Управлінський облік» (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво» спеціальності «Облік і аудит») / О. Є. Власова ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ. – 2010. – 118 с.

5. Дерій В. А. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі / В. А. Дерій, С. Ю. Попіна // Облік і фінанси. – 2015. – № 2. – С. 15–21.

6. Кулинич М. Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М. Б. Кулинич, В. В. Фреюк // Агросвіт. – 2014. – № 7. – С. 63–68.

7. Петришина Н. С. Класифікація витрат / Н. С. Петришина, Н. С. Гончарук // Наука й економіка. – 2014. – № 3. – С. 60–63.

8. Хмелевська А. В. Облікова систематизація витрат підприємства / А. В. Хмелевська // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. Сер.: Економіка. – 2014. – Т. 1, № 3. – С. 197–200.