

УДК 657.471.122

# СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «НЕПРОДУКТИВНІ ВИТРАТИ» І «ВТРАТИ» ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

**ВАСИЛЬ ЛЕНЬ,**  
канд. екон. наук, доцент,

**ЮРІЙ КРОТ,**  
аспірант,

Чернігівський державний  
технологічний університет

Розглянуто сутність і відмінності понять «непродуктивні витрати» та «втрати» з метою використання для цілей бухгалтерського обліку. Обґрунтовано, що для цілей бухгалтерського обліку під непродуктивними витратами слід розуміти витрати активів, які не пов'язані з виробництвом та збутом продукту, але пов'язані з вибуттям активів підприємства. Під втратами слід розуміти зменшення вартості активів без перенесення її на продукт виробництва та без їх вибуття за межі підприємства за рішенням власника. На основі наведених визначень понять «непродуктивні витрати» та «втрати» запропоновано їх класифікацію.

**Ключові слова:** поняття, непродуктивні витрати, втрати, класифікація, бухгалтерський облік.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Непродуктивні витрати та втрати – об'єктивне явище, притаманне будь-якій комерційній діяльності. Практично уникнути їх повністю неможливо, адже неможливо вести виробництво без наявності ресурсів. Ці поняття широко застосовують у економічних науках, але не скрізь їх розуміння є однозначним.

Понятійний апарат має важливе значення у будь-якій науці, і в тому числі в науці про бухгалтерський облік, адже отримана бухгалтерська інформація не може бути достатньо корисною, якщо не будуть достатньо зрозумілі поняття. Однозначне розуміння понять бухгалтерського обліку дає змогу адекватно оцінити інформацію з бухгалтерського обліку, а тому й формувати обґрунтовані судження, які зрозумілі всім користувачам бухгалтерської інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематию розробки та вдосконалення понятійного апарату бухгалтерського обліку займалися такі провідні вчені: М. Чумаченко, Ф. Бутинець, С. Голов, Є. Мних, В. Сопко, В. Пархоменко та ін.

Проте розмежування понять «непродуктивні витрати» та «втрати», а також їх класифікація не було основною метою їх досліджень, що обґрунтовує актуальність досліджень у цьому напрямі.

**Виділення раніше невирішеної частини проблеми.** У нормативній літературі з питань бухгалтерського обліку немає визначення понять «непродуктивні витрати» та «непродуктивні втрати». Часто непродуктивні витрати і втрати розуміються як синоніми, що не сприяє їх ідентифікації та класифікації для цілей бухгалтерського обліку.

**Мета статті** – обґрунтувати зміст та відмінність понять «непродуктивні витрати» та «втрати» і розробити їх класифікацію для цілей бухгалтерського обліку.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зміст поняття «непродуктивні витрати» та «втрати» у менеджменті та бухгалтерському обліку є різним.

Так, Л. Донець [1] до *основних втрат* у виробничому підприємстві відносить:

- зниження запланованих обсягів виробництва і реалізації продукції внаслідок зменшення продуктивності праці, простою устаткування чи неповного використання виробничих потужностей, втрат робочого часу, відсутності необхідної кількості вихідних матеріалів, підвищеного відсотка браку, що призводить до недоодержання запланованої виручки;

- зниження цін, за якими планується реалізувати продукцію, у зв'язку з недостатньою якістю, несприятливою зміною ринкової кон'юнктури, падінням попиту, ціновою інфляцією, що призводить до ймовірних втрат;

- підвищені матеріальні витрати, які обумовлені перевитратою матеріалів, сировини, палива, енергії на одиницю продукції, що призводять до втрат;

- інші підвищені витрати, що можуть виникнути внаслідок високих транспортних витрат, торгових витрат, накладних та інших побічних витрат;

- перевитрата наміченої величини фонду оплати праці внаслідок перевищення розрахункової чисельності або виплати більш високого, ніж заплановано, рівня заробітної плати окремим працівникам;

- сплата підвищених відрахувань і податків, якщо в процесі здійснення бізнес-плану ставки відрахувань і податків зміняться в несприятливий для підприємця бік;

- можливості втрат у вигляді штрафів, природних збитків, а також втрат, що обумовлені стихійними лихами, хоча врахувати такі втрати розрахунковим способом не представляється можливим.

У концепції Ощадливого виробництва **втрати** – це всі операції, які потребують витрат часу і ресурсів, але не підвищують цінність готового товару чи послуги. Виділяють такі види втрат:

- втрати через перевиробництво;
- втрати через випуск дефектної продукції;
- втрати часу через очікування;
- втрати через непотрібні переміщення;
- втрати через зайві етапи обробки;
- втрати через зайві запаси;
- втрати при непотрібному транспортуванні;
- нереалізований творчий потенціал співробітників [2].

Аналіз втрат, які перелічені Л. Донцем, та згідно з концепцією Ощадливого виробництва свідчить, що не всі вони є втратами чи витратами з точки зору бухгалтерського обліку. Зокрема, у бухгалтерському обліку не відображаються зазначені у концепції втрати через перевиробництво, зайві запаси, зайві етапи обробки, непотрібне транспортування, нереалізований творчий потенціал.

Розглянемо з точки зору потреб бухгалтерського обліку співвідношення понять витрати та втрати.

Згідно з НП(С)БО 1 **витрати** – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період [3]. Аналізуючи визначення поняття витрат можна дійти висновку, що витрати, в тому числі непродуктивні, пов'язані з вибуттям активів або збільшенням зобов'язань. Якщо витрати пов'язані з вибуттям активів, то і певна частина непродуктивних витрат, зокрема витрати, пов'язані з недоліками технології, збільшують вартість активів при вибутті. Такі витрати оплачуються покупцем продукції, товару, послуги.

**Непродуктивні витрати** можна поділити на дві групи:

1) ті, що беруть участь у створенні кінцевого продукту;

2) ті, що не беруть участі у створенні кінцевого продукту.

Як відомо, ціна будь-якого продукту для покупця визначається не лише витратами, понесеними на його створення, а й його цінністю (корисністю) для користувача. Проте цінність не створюють наприклад зайві переміщення, перевитрати ресурсів тощо.

До непродуктивних витрат, що беруть участь у створенні кінцевого продукту підприємства, належать ті, що не створюють цінність для користувача (економічну, естетичну, інтелектуальну тощо).

У бухгалтерському обліку виділяють окремо лише непродуктивні витрати, що не беруть участі у створенні кінцевого продукту. Непродуктивні витрати, що беруть участь у створенні кінцевого продукту, виявляються технічним персоналом шляхом моніторингу та аналізу виробничого середовища. Непродуктивні витрати адміністративного та збутового персоналу виявляються відповідно спеціалістами цих підрозділів. Безумовно, що до грошової оцінки виявлених непродуктивних виробничих, адміністративних та збутових витрат залучається економічна служба підприємства.

Згідно з Загальним тлумачним словником російської мови **втрати** (рос. *потери*) – кількість будь-чого невикористаного за призначенням, даремно розтраченого, зниклого, незаощадженого [4].

У Словнику української мови **втрата** визначається як: будь-що загублене, вкрадене, розбите тощо; зменшення кількості будь-чого; марне, без користі витрачання будь-чого [5].

Аналіз визначень поняття «втрат» свідчить, що до нього включають як реальні суми, які відображують на рахунках бухгалтерського обліку, так і упущену вигоду, яка являє собою доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її права не були порушені, та нереалізовані резерви зниження витрат. Отже, наведені визначення втрат та їх перелік для цілей бухгалтерського обліку застосовані бути не можуть.

Зокрема, кількість будь-чого невикористаного за призначенням не завжди є втратами. Наприклад, невикористана сировина може бути продана, отже, її вартість буде включена до продуктивних витрат. Віднесення кількості чогось не заощадженого до втрат теж у розумінні бухгалтерського обліку не завжди є втратами, а непродуктивними витратами. Марне, без користі витрачання будь-чого теж не завжди можна віднести в бухгалтерському обліку до втрат, а скоріше до витрат.

Г. Ахмадеева визначає втрати як всі операції, які потребують витрат часу і ресурсів, але не підвищують цінність готового товару чи послуги [6]. Таке визначення втрат для цілей бухгалтерського обліку не є, на наш погляд, коректним, воно стосується більше визначення непродуктивних витрат у загальноекономічному розумінні. Непродуктивні витрати збільшують собівартість продукту підприємства, а втрати – ні, адже вони не беруть участі в його створенні.

Деякі автори наводять однакове трактування понять «втрати» та «збитки» [6; 7]. Проте згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійсненні ці витрати [3]. Втрати ніяк не пов'язані з отриманням доходу, тому і не можуть асоціюватися з поняттям збиток, незважаючи на те, що вони зменшують фінансовий результат діяльності підприємства.

На наш погляд, у бухгалтерському розумінні **втрати – це зменшення вартості активів підприємства без перенесення її на продукт виробництва та без їх вибуття за його межі за рішенням власника.**

Отже, відмінність непродуктивних витрат від втрат полягає насамперед у тому, що непродуктивні витрати супроводжуються витрачанням ресурсів підприємства у процесі створення продукту та/або вибуттям активів за межі підприємства, а при втратах – ні, за винятком крадіжок.

У загальному вигляді класифікацію втрат можна представити на рис. 1.



**Рис. 1. Загальна класифікація втрат підприємства**

Розуміння умовних втрат залежить від часу і простору, досягнень техніки, технології, організації. Наприклад, при одній технології витрати на випалювання цегли вважатимуться повністю продуктивними, а при появі досконаліших технологій випалювання з меншими витратами різниця у витратах за новою і старою технологією вважатиметься з точки зору менеджменту непродуктивними втратами.

Ідентифікація втрат підприємства має певною мірою також суб'єктивний характер. Один суб'єкт оцінювання (залежно від його знань та вмінь) може оцінювати певні витрати як продуктивні, а інший – як непродуктивні втрати.

Певною мірою продуктивність витрат оцінює також споживач продукції підприємства. Адже цінним для споживача є не завжди весь продукт, а цінності, які він задовольняє. Отже, витрати, понесені на виготовлення продукту, його функції, які не забезпечують потреб споживача, є для нього надлишковими, непродуктивними.

Сума реальних втрат виробництва, яку визнає система управління підприємства, залежить від застосовуваних стандартів нормативів витрат. Так, на практиці можуть застосовуватися різні нормативи витрат: «базові» стандарти; поточні стандарти; мотивуючі стандарти; реальні стандарти тощо [8]. Основною формою, яка вбирає всі цінності, є ідеал (ідеальні стандарти). Відхилення від обраного стандарту нормативів витрат і вважатиметься на підприємстві непродуктивними втратами, які система управління намагатиметься усунути. Максимальна сума непродуктивних втрат безумовно буде при орієнтації підприємства на ідеальні стандарти.

Система бухгалтерського обліку може виявити не всі втрати виробництва, які виявляє система менеджменту, а лише їх частину при застосуванні нормативного методу списання ресурсів (не лише запасів, як це визначено П(С)БО 9 «Запаси» [9]) при вибутті й обліку відхилень від нормативів. Проте ця частина витрат з точки зору бухгалтерського обліку є не втратами, а непродуктивними (понаднормативними) витратами. У цьому разі такі понаднормативні витрати згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» списують на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):

*Д-т 90 «Собівартість реалізації»*

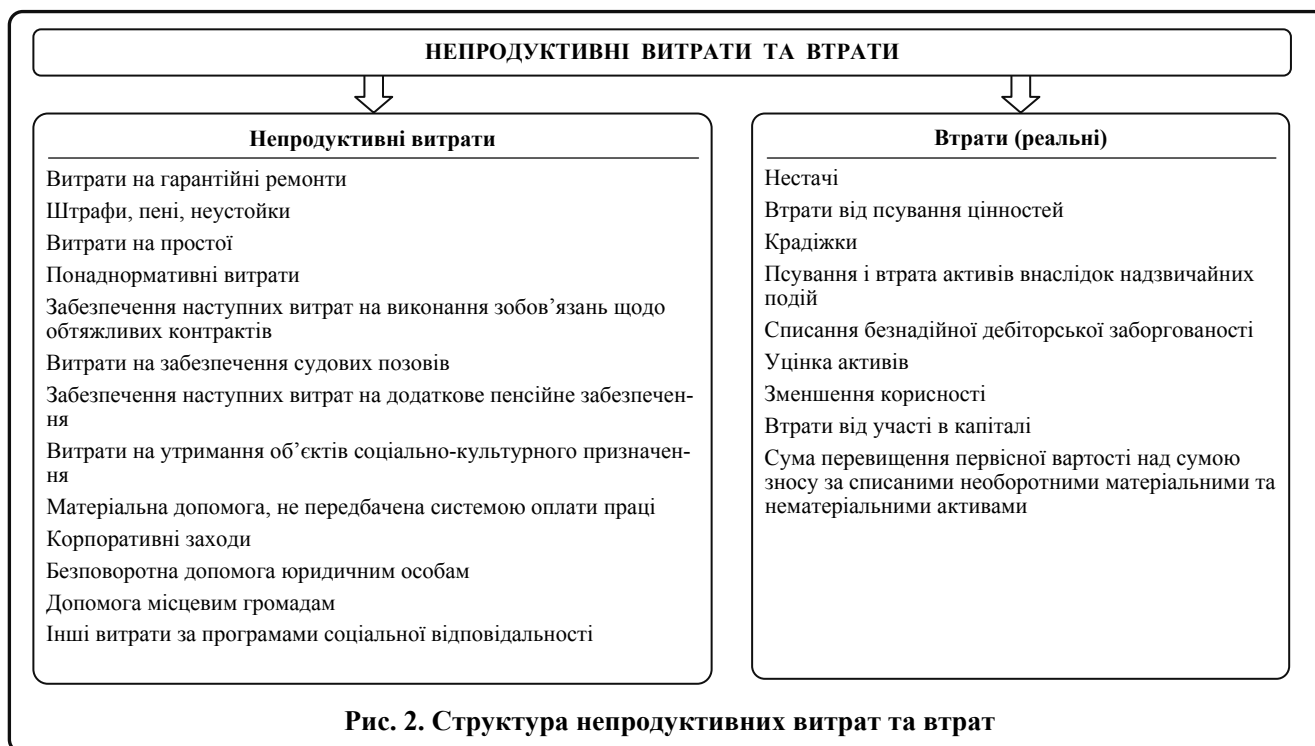
*К-т 23 «Виробництво».*

Частина понаднормативних витрат виявляється у бухгалтерському обліку і при розподілі загальноновиробничих витрат, коли нерозподілені постійні загальноновиробничі витрати списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):

*Д-т 90 «Собівартість реалізації»*

*К-т 91 «Загальноновиробничі витрати» [10].*

З урахуванням НП(С)БО 1 та наведеного нами визначення втрат класифікацію непродуктивних витрат і втрат для цілей бухгалтерського обліку наведено на рис. 2.



Порівняння окремих характеристик непродуктивних витрат та втрат наведено в таблиці.

*Таблиця*

**ПОРІВНЯННЯ НЕПРОДУКТИВНИХ ВИТРАТ ТА ВТРАТ ЗА ОКРЕМИМИ ПОКАЗНИКАМИ**

Показники	Непродуктивні витрати	Втрати
Витрачання ресурсів підприємства на виробництво, управління та збут	Так	Ні
Вибуття активів за межі підприємства за згодою власника	Так	Ні
Залежність величини від дій управлінського персоналу підприємства	Переважно залежить	Переважно не залежить
Період списання	У періоді здійснення	У періоді виявлення
Вплив на величину власного капіталу	Зменшують	Зменшують
Включення до собівартості виготовленого продукту підприємства	Можуть включатись, якщо їх здійснення пов'язане з виробництвом продукту підприємства	Не включаються (крім нормованих природних втрат)
Включення до податкових витрат	Включаються у випадках, передбачених Податковим кодексом України	Не включаються

Порівняння непродуктивних витрат і втрат за суттєвими показниками свідчить про їх суттєву змістовну відмінність.

**ВИСНОВКИ**

На основі проведеного дослідження можна дійти таких висновків та зробити пропозиції:

1. Поняття непродуктивних витрат та втрат для цілей менеджменту і бухгалтерського обліку мають різний зміст. Для цілей менеджменту у поняття непродуктивних витрат та втрат включаються не лише реальні витрати та втрати, а й упущена вигода та невикористані наявні резерви зниження витрат.
2. Для цілей бухгалтерського обліку під непродуктивними витратами слід розуміти витрати на невиробничу діяльність і непланові витрати, що виникають внаслідок неналежної організації виробництва та праці.

3. Основною особливістю втрат підприємства є відсутність вибуття активів за межі підприємства (за винятком крадіжок). У зв'язку з цим для цілей бухгалтерського обліку під **втратами слід розуміти зменшення вартості активів підприємства без перенесення її на продукт виробництва та без їх вибуття за його межі за рішенням власника.**

4. У бухгалтерському обліку відображують лише реальні непродуктивні витрати та втрати підприємства. Проте система обліку може надавати інформацію про частину реальних непродуктивних витрат на продукт при застосуванні стандартів нормативів витрат і нормативного методу списання витрат на виробництво. У цьому разі сума непродуктивних витрат дорівнюватиме величині небажаних відхилень від нормативів.

5. Враховуючи сутність понять «непродуктивні витрати» та «втрати», запропоновано їх класифікацію.

#### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. **Донець Л.І.** Обґрунтування господарських рішень та оцінювання ризиків / Л.І. Донець // Дебет-Кредит № 35 (30.8.2004) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/18111210/ekonomika/vtrati\\_virobnichomu\\_pidpriyemnistvi](http://pidruchniki.ws/18111210/ekonomika/vtrati_virobnichomu_pidpriyemnistvi)

2. **Вумек Д.П.** Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Джеймс П. Вумек, Дэниел Т. Джонс; пер. с англ. С. Турко. – М.: Альпина Паблишер, 2010. – 476 с.

3. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

4. **Общий** толковый словарь русского языка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tolslovar.ru/p15745.html>

5. **Словник** української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sum.in.ua/s/utrata>

6. **Ахмадеева Г.Ч.** Система снижения производ-

ственных потерь на предприятиях машиностроения / Г.Ч. Ахмадеева: автореф. на соискание ученой степени канд. экон. наук. – Казань: Казанский исследовательский технический университет, 2011. – 17 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.rsl.ru/ru/catalog/record/5372032>

7. **Носік В.** Відшкодування збитків і втрат у земельному праві України // Юридичний журнал. – 2003. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=253>

8. **Лень В.С.** Управлінський облік: [навч. посібник]. – 2-ге вид. — К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.

9. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

10. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

Рассмотрены сущность и отличия понятий «непроизводительные расходы» и «потери» с целью использования в бухгалтерском учете. Обосновано, что для целей бухгалтерского учета под непроизводительными затратами следует понимать затраты активов, которые не связаны с производством и сбытом продукта, но связаны с выбытием активов предприятия. Под потерями следует понимать уменьшение стоимости активов без перенесения ее на продукт производства и без их выбытия за пределы предприятия по решению владельца. На основе приведенных определений понятий «непроизводительные затраты» и «потери» предложена их классификация.

**Ключевые слова:** понятия, непроизводительные затраты, потери, классификация, бухгалтерский учет.

The unproductive expenses and «loss» are considered essence and difference of concepts with the purpose of use for the purposes of book keeping. Is proved, that for the purposes of book keeping under unproductive expenses it is necessary to understand expenses of actives, which are not connected to manufacture and selling of a product, but are connected to leaving of actives of the enterprise. It is necessary to understand losses reduction of cost of actives without transferring her(it) on a product of manufacture and without their leaving for limits of the enterprise under the decision of the owner. On the basis of the given definitions of concepts «unproductive expenses» and «loss» their classification is offered.

**Key words:** concept, unproductive expenses, loss, classification, book keeping.