

gypsuming of soils, maintenance of shelter belts;

d) write off part of the cost of beekeeping on agricultural crops that are pollinated;

e) write off from the costs of primary production amounts by dying cultures;

f) allocate overhead costs;

g) determine the prime cost of plant growing.

Analyzed using of transfer prices. They are established on the basis of market prices, costs of negotiations. Transfer prices based on costs have significant advantages over other methods of their determination.

Keywords: *accounting, calculation, expenses, prime cost, evaluation of its own products, used in the manufacturing process, closing of accounts, transfer prices*

УДК 657.1

ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

П. Л. СУК, доктор економічних наук, професор
*Національний університет біоресурсів
і природокористування України*

Анотація. *Розкрито зміст і використання термінів “Затрати” і “Витрати”. Встановлено, що вони є синонімами і вживаються паралельно. Інформацію про затрати використовують для калькулювання собівартості продукції, а про витрати – для визначення фінансового результату діяльності підприємства. У цих двох випадках суми затрат можуть не збігатися. Справа в тому, що не всі понесені витрати включають у собівартість, одночасно може бути незавершене виробництво на початок і кінець звітного періоду. Для визначення фінансового результату береться собівартість проданої продукції. Вона може бути вироблена не тільки у звітному, а і в попередньому періоді. Часто трапляється, коли не вся продукція, вироблена у звітному періоді, реалізована у цьому самому періоді.*

Перелічені ситуації зумовлюють можливість наявності відхилень між сумою затрат за період і собівартістю реалізації. Запропоновано, якщо йде мова про затрати, понесені за певний період, вживати термін “Затрати”, а коли йдеться про визначення фінансового результату – користуватися терміном “Витрати”.

Розглянуто різні підходи до класифікації витрат. Обґрунтовано доцільність класифікування витрат за трьома напрямками: оцінка запасів та визначення фінансового результату, прийняття рішень, контроль виконання. За першим напрямком пропонується брати п'ять ознак, зокрема вплив на фінансові результати. За цією ознакою вит-

рати поділяють на невичерпані, що відповідають терміну “Затрати”, і вичерпані, що відповідають терміну “Витрати”. Затрати показують у Балансі (форма № 1), а витрати – у Звіті про фінансові результати (форма № 2).

Ключові слова: витрати, затрати, фінансові результати, придбання, виробництво, реалізація, кругообіг капіталу, класифікація витрат, відображення витрат у фінансовій звітності

Актуальність. Ринкові умови господарювання потребують покращення інформаційного забезпечення системи управління діяльністю підприємств. Результат їх роботи визначається шляхом порівняння одержаних доходів із понесеними витратами. Потрібно чітко уявити, які саме витрати відносяться на продукцію, а які беруться для вираховування фінансового результату за звітний період.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання складу і класифікації витрат висвітлюють Л. В. Нападовська, С. Ф. Голов, В. В. Сопко та інші вчені в наукових статтях, навчальних посібниках та підручниках з управлінського обліку. Проте, до цього часу немає однозначних підходів щодо змісту й використання термінів “Затрати” і “Витрати”, класифікації витрат для відображення їх в бухгалтерському обліку та звітності.

Мета дослідження – уточнити зміст і використання термінів “Затрати” і “Витрати”, запропонувати класифікацію витрат для ведення їх обліку й визначення фінансового результату суб’єктів господарювання.

Результати дослідження та їх обговорення. Серед вчених до цього часу тривають дискусії щодо використання термінів “Затрати” і “Витрати”. В українських реаліях більш вживаним є термін “Витрати”, під яким розуміються різні покупки, термін “затрати” поєднується із втратами, шкодою, знищенням.

Костякова А. А. зазначає: “Встановлено, що витрати, які відображуються в управлінському обліку, слід вважати затратами, тобто зменшення одних активів за умови рівномірного приросту інших активів або приріст активів і зобов’язань на одну й ту саму вартісну величину” [1, с. 6]. Таким чином, пропонується термін “Затрати” використовувати в управлінському обліку, а “Витрати” – при визначенні прибутку суб’єктом господарювання відповідно до доходів за звітний період.

Переважає більшість вчених термін “Затрати” пов’язує з виробництвом продукції та калькулюванням її собівартості, а термін “Витрати” – з визначенням фінансового результату діяльності підприємства. Так, В. В. Сопко вважає, що витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту [2, с. 5].

Бухгалтерський облік витрат повинен забезпечити одержання інформації про використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів у процесі діяльності підприємства. В економічній літературі,

поряд із терміном “Витрати” зустрічаються “Затрати”, “Виплати”, “Видатки” тощо. Їх нерідко вживають як синоніми, хоча кожне з цих понять має власне тлумачення, а тому у фінансовому та управлінському обліку важливо їх розмежовувати.

Нормативні документи, здебільшого, наводять визначення терміна “Витрати”. Так, Податковий кодекс України (ПКУ) дає таке тлумачення: “Витрати – 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, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)” [3, ст. 14.1.27, с.14].

ПСБО 16 “Витрати” встановлює, що 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 [4, п. 6]. Аналогічні твердження в міжнародних стандартах [7], положенні бухгалтерського обліку Російської Федерації [8] та в нормативних документах інших країн.

Глибоко досліджуючи бухгалтерське розуміння витрат і собівартості в постіндустріальній економіці, М. І. Скрипник робить висновок: “Таким чином, встановлено, що термін “Витрати” стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час, як термін “Витрати” – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність доходам” [9, с. 75].

Для того, щоб уявити значення термінів “Затрати” і “Витрати”, простежимо, на якій стадії кругообігу капіталу вони з'являються і яку відіграють роль. Кругообіг капіталу включає три стадії: придбання, виробництво, реалізація.

На стадії придбання грошові кошти перетворюються в предмети і засоби праці. Вони включаються у витрати в сумі амортизації за звітний період. Предмети праці виступають у формі виробничих запасів, а засоби праці – у формі знарядь праці. Одночасно залучаються трудові ресурси. На цій стадії відбувається купівля засобів і предметів праці та трудових ресурсів, тобто здійснюється обмін грошей на певні цінності, роботи і послуги або погашення кредиторської заборгованості, що відповідає поняттю “Виплати”. Сума активів не змінюється. Вони просто набувають іншої форми.

У процесі виробництва відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, у результаті чого створюється готова продукція. Понесені затрати накопичуються на калькуляційних рахунках, групуються за статтями і формують собівартість продукції. Одночасно відображуються витрати періоду, які не включаються у виробничу собівартість

продукту. Це адміністративні витрати та витрати на збут. Стадію процесу виробництва характеризує поняття “Затрати”, тобто ресурси перетворюються в новий продукт. Сума активів залишається незмінною.

На стадії реалізації здійснюється продаж створеного продукту і одержується виторг. Різниця між доходами (виторгом) і витратами становить фінансовий результат діяльності підприємства. На цій стадії собівартість реалізації і витрати періоду визнаються як витрати. У разі, коли на підприємстві немає незавершеного виробництва і всю готову продукцію продано, затрати, понесені на стадії виробництва, дорівнюють витратам, відображеним на стадії реалізації. Взаємозв'язок між витратами, затратами і витратами в процесі кругообігу капіталу на підприємстві показано на рис. 1.

Таким чином, термін “Затрати” вживають у процесі виробництва, під час якого здійснюється перетворення запасів у інший продукт, а термін “Витрати” використовують у процесі реалізації з метою визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів і витрат. Під час аналізу діяльності підприємства терміни “Затрати” і “Витрати” застосовуються як синоніми, тобто показують одне і те саме явище.

У сфері виробництва визначають собівартість готової продукції, яка включає затрати на виробництво за період, а також різницю між залишками незавершеного виробництва на початок і кінець періоду.



Рис. 1. Кругообіг капіталу на підприємстві

У торгівлі відсутня стадія виробництва у класичному її розумінні, як процес перетворення одного продукту в інший. Що купив, те й продав. Покупки і продажі товару на торговельному підприємстві є його основною діяльністю. Куплені товари становлять затрати, а під час їх реалізації вони переходять у витрати.

Використання термінів “Затрати” і “Витрати” в торгівлі в економічній літературі описано недостатньо. Придбання товарів – це, по суті, формування запасів. На виробничому підприємстві вони переходять у затрати у міру їх використання. Але запаси можуть бути реалізовані без участі у виробництві. У цьому разі, покупки відразу переходять у витрати, минаючи поняття “Затрати”. На наше переконання, куплені запаси вже є затратами, які переходять із запасів у виробництво. Тобто, потрібно розуміти, що здійснені покупки вже стають затратами. Затрати і витрати взаємопов’язані.

Обслуговуючі організації виконують роботи і надають послуги споживачам. Затратами обслуговуючих підприємств є купівля матеріальних цінностей, робіт, послуг і робочої сили з метою надання послуг замовникам. До обслуговуючих підприємств належать юридичні консультації, аудиторські фірми, пошта, туристичні компанії, лікарні і освітні заклади, ресторани, транспортні організації, курортне господарство, рекламні послуги тощо.

Таким чином, будь-яке підприємство (промислове, торговельне, сільськогосподарське, будівельне, транспортне та інші) належить до одного з трьох типів: виробниче, торговельне, обслуговуюче, а у своїй діяльності має затрати і витрати.

Для формування інформації в бухгалтерському обліку про понесені витрати підприємства здійснюється їх класифікація. Вона дає змогу глибше зрозуміти суть витрат, визначити порядок їх формування і мету використання.

У практиці вітчизняних підприємств класифікація витрат переважно обмежується їх поділом за елементами та статтями, що визначено ПСБО 16 “Витрати”. В економічній літературі суть класифікації витрат розкрита більш широко. Так, Я. В. Соколов показує три напрями класифікації:

1. Для цілей калькулювання і бюджетування.
2. Для прийняття ситуаційних, оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.
3. Для контролю і управління підрозділами підприємства [6, с. 41].

Нападовська Л. В. наводить класифікацію витрат для аналізу і прийняття управлінських рішень [7, с. 12]. Замула І. В. запропонувала групувати екологічні витрати за видами діяльності та характером впливу на навколишнє природне середовище [8, с. 169].

Скрипник М. І. зазначає: “За результатами дослідження доведено необхідність класифікації витрат за функціями управління, що є основою визначення методичних підходів відображення витрат на бухгалтерських рахунках і їх розподілу за об’єктами, визначає вимоги до організації бухгалтерського обліку таких витрат із урахуванням потреб управління на рівні суб’єкта господарювання” [5, с. 115].

Таким чином, наявні численні підходи до класифікації витрат можуть сприяти викривленню економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, що зумовлює потребу продовження досліджень з даної проблеми.

Керуючись принципом “різні витрати для різних цілей”, С. Ф. Голов проаналізував зарубіжний досвід і запропонував класифікацію витрат за трьома напрямками: оцінка запасів та визначення фінансового результату, прийняття рішень, контроль виконання [9, с. 59]. На нашу думку, такий підхід відповідає вимогам ринкової економіки.

Під час класифікації витрат для оцінки запасів та визначення фінансового результату пропонуємо використовувати п'ять ознак: вплив на фінансові результати, відношення до періоду, спосіб віднесення на собівартість продукції, відношення до технологічного процесу, сфера виникнення (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення фінансового результату

За впливом на фінансові результати витрати поділяють на невичерпані і вичерпані. Невичерпані витрати – це затрати, які не враховуються для визначення фінансового результату в поточному періоді. Їх показують у балансі. Вичерпані витрати – це затрати, які використовуються для визначення фінансового результату в поточному періоді і відображуються у звіті про фінансові результати.

За метою прийняття рішень витрати поділяють на постійні і змінні, релевантні і нерелевантні, дійсні (реальні) і можливі (уявні), маржинальні і середні.

Для контролю виконання витрати поділяють на контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані), що є важливим для управлінської діяльності. Ця класифікація означає міру, до якої керівник може контролювати витрати і відповідати за них.

Контрольованими є витрати центрів відповідальності у межах підприємства, на які такі центри можуть мати вплив і контролювати, а неконтрольованими є витрати, які здійснюються адміністрацією підприємства і на які центри відповідальності не можуть впливати й контролювати.

Висновки і перспективи. 1. В економічній літературі терміни “Затрати” і “Витрати” вживають як синоніми. Обсяг затрат за період часто не збігається із їх сумою, яка враховується для визначення фінансового результату. Проведені закупки сировини та інших матеріалів, прийняті роботи і послуги зі сторони відповідають терміну “Затрати”. При цьому, по знаряддях праці до затрат відносять суми нарахованої по них амортизації. Терміном “Витрати” користуються під час визначення фінансового результату діяльності підприємства. Отже, у процесі кругообігу капіталу на стадіях “Постачання” і “Виробництво” виникають затрати, а на стадії “Реалізація” – витрати.

2. Класифікувати витрати в процесі кругообігу капіталу доцільно за трьома напрямками:

1. Оцінка запасів та визначення фінансового результату.
2. Прийняття рішень.
3. Контроль виконання.

За першим напрямком, відповідно до впливу на фінансові результати, витрати поділяють на невичерпані, що відповідає терміну “Затрати”, і вичерпані, що відповідає терміну “Витрати”.

Список літератури

1. Костякова А. А. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / А. А. Костякова ; ННЦ “Інститут аграрної економіки”. – К. – 2010. – 20 с.
2. Сопко В. В. Основи побудови внутрішнього і господарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 2–7.
3. Податковий кодекс України. – К. : Алерта. – 2014. – 640 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

5. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
6. Бухгалтерський учёт : учеб. пособие / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Магистр. – 2010. – 428 с.
7. Нападівська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
8. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І. В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.

References

1. Kostyakova, A. A. (2010). Cost accounting for crop production : abstract of thesis on competition of a scientific degree of candidate of economic sciences. – NSC “Institute of agrarian economy”. – K., 20.
2. Sopko, V. V. (1996). Fundamentals of construction of internal and economic (managerial) accounting of costs and revenues activity / V. V. Sopko // Accounting and audit, 10, 2–7.
3. Tax code of Ukraine (2014). – K.: Alerta, 640.
4. Position (standard) of accounting 16 “Expenses”, approved by the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31, 1999, № 318. – [Electronic resource]. – Access mode : www.rada.gov.ua.
5. Skrypnyk, M. I. (2011). Development of accounting and internal control of costs to calculation of prime cost: monograph / M. I. Skrypnyk. – Zhytomyr, 732.
6. Accounting : textbook (2010) / under the editorship of prof. J. V. Sokolov. – M.: Master, 428.
7. Napadovska, L. V. (2004). Management accounting / L. V. Napadovska. – K.: Book, 544.
8. Zamula, I. V. (2010). Accounting of environmental in securing of sustainable economic development: monograph / I. V. Zamula. – Zhitomir: ZDTU, 440.
9. Golov, S. F. (2004). Management accounting : Textbook / S. F. Golov. – K. : Libra, 704.

ПРИЗНАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ

П. Л. Сук

Аннотация. *Раскрыто содержание и использование терминов “Затраты” и “Расходы”. Установлено, что они являются синонимами и употребляются параллельно. Информация о затратах используется для калькулирования себестоимости продукции, а о расходах – для определения финансового результата деятельности предприятия. В этих двух случаях суммы затрат могут не совпадать. Дело в том, что не все понесенные расходы включают в себестоимость, одновременно может быть незавершённое производство на начало и конец отчётного периода. Для определения финансового результата принимается себестоимость проданной продукции. Она может быть произведена не*

только в отчётном, но и в предыдущем периоде. Часто бывают случаи, когда не вся продукция, произведенная в отчётном периоде, реализована в этом же периоде.

Перечисленные ситуации обуславливают возможность наличия отклонений между суммой затрат за период и себестоимостью реализации. Предложено, если речь идёт о затратах, понесенных за период, употреблять термин “Затраты”, а когда речь идёт об определении финансового результата – пользоваться термином “Расходы”.

Рассмотрены различные подходы к классификации расходов. Обоснована целесообразность классифицировать расходы по трём направлениям: оценка запасов и определения финансового результата, принятие решений, контроль выполнения. По первому направлению предлагается брать пять признаков, в частности, влияние на финансовые результаты. По этому признаку расходы делятся на неисчерпаемые, соответствуют термину “Затраты”, и исчерпаемые, соответствующие термину “Расходы”. Затраты показывают в Балансе (форма № 1), а расходы – в Отчёте о финансовых результатах (форма № 2).

Ключевые слова: расходы, затраты, финансовые результаты, приобретение, производство, реализация, кругооборот капитала, классификация расходов, отражение расходов в финансовой отчётности

RECOGNITION AND CLASSIFICATION OF COSTS

P. L. Suk

Abstract. *The article reveals the content and use of the terms “Costs” and “Expenses”. It is established that they are synonyms and are used in parallel. Cost information used for the calculation of prime cost and expenses – to determine the financial results of the company. In these two cases, amounts of costs may differ. The fact that not all costs incurred include in prime cost, at the same time it can be work in process at the beginning and at the end of the reporting period. To determine the financial result is taken prime cost of products sold. It can be made not only in reporting but also in the previous period. Often there are cases when not all products made in the reporting period, sold in the same period. These determine the possibility of presence of deviations between the amount of expenses for the period and prime cost of sales. It is proposed if there costs incurred during the period, use the term “Costs”, but when it comes to determining the financial result – use of the term “Expenses”.*

The article considers different approaches to cost classification. It is grounded the necessity to classify costs in three directions: inventory valuation and determination of financial result, decision-making, control of implementation. According to the first direction proposed take five characteristics, in particular, the influence on financial results. By this basis the costs are divided into inexhaustible corresponding to the term “Costs”, and

exhaustible, which corresponds to the term "Expenses". The costs are shown in the Balance Sheet (form № 1), and expenditures – in the Income Statement (form № 2).

Keywords: expenses, costs, financial results, purchasing, manufacturing, sale, circulation of capital, cost classification, cost reflection in financial statements

УДК 339.5

КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ І ВИЯВЛЕНІ ПОРІВНЯЛЬНІ ПЕРЕВАГИ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ В ТОРГІВЛІ З ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ

Ю. В. ТРОКОЗ, аспірант*
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
e-mail: y.trokoz@gmail.com

Анотація. Досліджено порівняльні переваги і конкурентоспроможність аграрного сектору України у сфері торгівлі з Європейським Союзом. Під час наукового дослідження було розглянуто й проаналізовано теоретичні та наукові підходи порівняльних переваг і конкурентоспроможності. Ця стаття використовує поняття "виявлена" порівняльна перевага, що відоме як індекс Баласса і яке Б. Баласс увів для емпіричної ідентифікації слабких і сильних експортних галузей країни. Проаналізовано стан торгівлі агропродовольчою продукцією між Україною та членами ЄС, а також досліджено конкурентоспроможність вітчизняних товарних груп агропродовольчих товарів.

Використовуючи емпіричні методи дослідження було визначено перелік вітчизняних товарних груп з виявленими порівняльними перевагами в торгівлі з країнами Європейського Союзу. Тоді як індекс RCA, що використовується в даному дослідженні, являє собою вдосконалення щодо інших методів вимірювання конкурентоспроможності, він також не дає нам змоги відокремити ефекти ринкової та неринкової неефективності щодо конкурентоспроможності. Майбутні дослідження повинні бути спрямовані на модифікацію індексу RCA так, щоб це давало змогу дослідникам відокремити ефекти ринкової та неринкової неефективності по відношенню до конкурентоспроможності.

Ключові слова: конкурентоспроможність, виявлена порівняльна перевага, торгівля агропродовольчою продукцією, індекс Баласса

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, академік НААН України
С. М. Кваша