

УДК 657.471

В. М. Сподарикаспірант кафедри «Аудит» ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Україна
v.spodarik@gmail.com

АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ «ЗАТРАТИ» І «ВИТРАТИ» ЗА ЗМІСТОМ І ПРИЗНАЧЕННЯМ

Анотація. На основі аналізу досліджень провідних учених-економістів та нормативних актів України, зокрема Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, автором обґрунтовано відмінність понять «затрати» та «витрати» як за змістом, так і за економічним призначенням. Доведено необхідність врегулювання невідповідності між цими категоріями, яка існує на законодавчому рівні.
Ключові слова: затрати, витрати, виробництво, доходи, прибуток.

В. Н. Сподарикаспірант кафедри «Аудит», Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Україна
АНАЛИЗ ЭКОНОМИЧЕСКИХ КАТЕГОРИЙ «ЗАТРАТЫ» И «РАСХОДЫ» ПО СОДЕРЖАНИЮ И НАЗНАЧЕНИЮ

Аннотация. На основе анализа исследований ведущих ученых-экономистов и нормативных актов Украины, в частности Положений (Стандартов) бухгалтерского учета, автором обосновано различие понятий «затраты» и «расходы» как по содержанию, так и по экономическому назначению. Доказана необходимость урегулирования несоответствия между этими категориями, которое существует на законодательном уровне.
Ключевые слова: затраты, расходы, производство, доходы, прибыль.

Vira M. Spodaryk

Ph.D. Student, Kyiv National Economic University named by Vadym Hetman, Ukraine

ANALYSIS OF ECONOMIC CATEGORIES OF «EXPENSES» AND «CHARGES» BY ESSENCE AND PURPOSE

Abstract. The problem of determination of such category, as «expenses», appeared in modern economic science: what it means as an economic category, what is its purpose and difference from a category «costs», how, in general, to show its expediency as a separate element. Utilizing works of leading scientists-economists and normative certificates of Ukraine, in particular Statutes (Standards) of record-keeping, the ground of these concepts was carried out and their difference was shown both on maintenance and economic purpose. The necessity to settle the disparities between these categories at legislative level was substantiated.

Key words: expenses; costs; production; profits; income.**JEL classification:** A12, A19, M40, M41, M49

Постановка проблеми. Поняття «витрати» має багатовікову історію розвитку. За цей час як вітчизняними, так і зарубіжними вченими, з точки зору різних класифікаційних ознак, було надано безліч класифікацій цього визначення. За результатами дослідження стосовно витрат і затрат доцільно зауважити, що поняття «витрати» є більш багатограним, а «затрати» – більш обмеженим через його прямий стосунок до конкретного готового продукту. Отже, можна стверджувати, що поняття затрат є похідним від поняття витрат. Для більш глибокого розуміння сутності цих понять необхідно звернутися до світового досвіду їх визначення та відокремлення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема існування відмінностей між поняттями «витрати» та «затрати» турбує українських учених-економістів досить давно, проте, враховуючи неузгодженість цього питання на законодавчому рівні, деякі дослідники наполягають на виокремленні цих понять. Зокрема Малахова Н. Б., Должикова А. П. [1], Пересунько З. М. [2], Лозинський Д. Л. [3], Скрипник М. І. [4] наголошують на різному призначенні й економічному змісті зазначених категорій. Ряд учених вважає недоцільним відокремлення понять «витрати» і «затрати» в економічному сенсі та пропонує залишити це питання без розгляду.

Мета статті – розглянути сутність понять «затрати» та «витрати», провести їх аналіз та довести некоректність отождолення зазначених економічних категорій, а також запропонувати власне бачення стосовно їх трактування, застосовуючи при цьому основні положення нормативних актів із бухгалтерського обліку і спираючись на праці провідних учених.

Основні результати дослідження. Виробничі затрати характеризують важливу ланку відтворювального процесу і містять затрати підприємства на всі ресурси, які були використані для цілей виробництва продукції. У межах

підприємства можуть одночасно поєднуватися два методи визначення виробничих затрат: бухгалтерський та економічний [6; с. 133]. Аналізуючи дослідження провідних учених з питань класифікації витрат і затрат виробництва, доходимо висновку, що економічний метод застосовується з метою управлінського обліку, котрий має за мету обрахувати існуючі витрати та затрати виробництва і визначити з усіх можливих варіантів розміщення ресурсів найприйнятніший, а бухгалтерським методом користуються для узагальнення існуючих витрат та затрат виробництва, аби визначити фактичний результат господарської діяльності без урахування альтернативи.

Необхідно також розглянути класифікацію згідно із Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку [П(С)БО] 16 «Витрати». П(С)БО 16 передбачає таке поняття, як прямі витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом. Автор не може погодитися із таким визначенням і використанням у ньому понять «витрати», «об'єкт витрат», бо це не відповідає наведеній вище доказовій базі стосовно сутності затрат і витрат, сформованій на основі аналізу праць провідних економістів. Як виявилось, в українському законодавстві та працях багатьох учених-економістів через некоректний переклад сталося отождолення таких понять, як «затрати» і «витрати» (табл. 1). Більш коректним у цьому випадку, на нашу думку, є застосування поняття прямих затрат, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту затрат економічно доцільним шляхом. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» трактує витрати як «...зменшення економічних вигод у вигляді витрат активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [7].

Таблиця 1

Переклад понять «затрати» і «витрати»

Українська мова	Російська мова	Англійська мова
Витрати	Расходы	Cost(s)
Затрати	Затраты	Expense(s)
Виробничі затрати	Издержки производства	Production expenses

Джерело: [1]

Бабіч В. В. та Сагова С. В. трактують собівартість продукції як «...виражені у грошовій формі затрати підприємства на виробництво продукції (виробнича собівартість). У виробничу собівартість продукції не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати тощо» [8; с. 235–240]. Сопко В. В. дає визначення затрат як «...загальноекономічне поняття, яке характеризує використання речовин і сил природи у процесі господарювання» [9; с. 386]; а також «...речовини та сили природи, використані у процесі виробничої діяльності на виготовлення нового продукту, формують поняття «затрати». Грошовий вираз суми затрат на виробництво

продукту визначає поняття «собівартість» [9; с. 277]. Трактують поняття «затрати» і «витрати» у працях зарубіжних та вітчизняних учених представлено в табл. 2.

Аналіз наукового доробку вчених-економістів щодо витрат і затрат дав змогу поділити їх на три різні групи: перша – вчені, котрі вважають, що між витратами та затратами не існує жодних відмінностей; друга і

третя – вчені, які дотримуються думки, що ці поняття ототожнювати недоцільно, проте до їх трактування підходять по-різному: представники другої групи доводять, що затрати – це кількісний або натурально-речовий показник витрачених ресурсів, а витрати – їх вартісне вираження; представники третьої групи визначають затрати як вартісну оцінку використаних ресурсів, котрі не зменшують власного капіталу організації, а витрати – як зменшення активів або збільшення зобов'язань [згідно з П(С)БО 16 «Витрати»], що призводить до зменшення власного капіталу (табл. 3). У контексті з думкою, викладеною вище, та враховуючи багатогранність підходів до визначення

поняття «затрати» і «витрати», автор вважає за потрібне уточнити поняття «затрати» таким чином: затрати – це частина витрат підприємства, яка безпосередньо бере участь у процесі виробництва конкретного продукту і формує поняття «виробнича собівартість».

Грунтуючись на викладеному підході, вважаємо також за доцільне ввести до складу затрат змінну розподілену частину загально-виробничих витрат, яка, у разі дотримання традиційного методу визначення собівартості продукції, відноситься до складу виробничої собівартості. Розвиваючи цю думку, зауважимо, що нерозподілена частина загально-виробничих витрат, яка не відображується у виробничій собівартості та є постійною попри зміну обсягів виробництва, окреслена поняттям «витрати». Для обґрунтування концепції розмежування понять «затрати» і «витрати» можна використати п. 5-6 П(С)БО 16 «Витрати», де зазначено, що «витрати відображуються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства» [17]. Однак у цьому зв'язку вважаємо за потрібне зазначити, що не завжди зменшення активів або збільшення зобов'язань призводить до виникнення витрат, тож ключовим моментом у п. 5-6 П(С)БО 16 «Витрати» є саме вислів «...що призводить до зменшення власного капіталу підприємства». Таким чином, можемо зробити висновок, що складові затрат виробництва (сировина, матеріали, напівфабрикати, оплата праці виробничих працівників тощо) не зменшують активів і не збільшують зобов'язань, а також не спричиняють

Таблиця 2

Трактування понять «затрати» і «витрати» провідними вітчизняними і зарубіжними науковцями

Автори зазначених понять	Поняття «витрати»	Поняття «затрати»
Аврова І.А. [10]	Витрати представляють собою ту частину затрат, що здійснені підприємством для отримання доходу; вони зменшують суму отриманого доходу в результаті діяльності підприємства	Затрати – це засоби, використані на придбання ресурсів, які є в наявності, відображуються в балансі як активи підприємства і здатні в майбутньому принести дохід
Волкова О.Н. [11]	Витрати – це будь-які виплати, що здійснює підприємство у процесі своєї господарської діяльності; вони відносяться, перш за все, до грошового потоку підприємства, оскільки потребують для своєї оплати грошових засобів	Затрати – це вартість оцінки ресурсів, які використовуються організацією у процесі своєї діяльності
Варнеке Х. (Warneke Hans) [12]	Витрати відносяться до реальної продукції і товарів та віднімаються з одержаного доходу. Витрати групуються за видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансова та надзвичайні збитки	Затрати стосуються реалізації продукції, товарів, послуг. Затратами є спожиті ресурси на виготовлення продукції або надання послуг з метою отримання доходу. До них належать: сировина, матеріали, що становлять основу виготовленої продукції, заробітна плата основних робітників, зайнятих безпосередньо у виробничому процесі, а також різні затрати, пов'язані із використанням устаткування, приміщень цеху, управлінням і обслуговуванням виробничого процесу, які мають назву «непрямі виробничі затрати» (затрати основного виробництва). Крім того, існують затрати допоміжних виробництв, які сприяють здійсненню основного виробничого процесу. До допоміжного виробництва належать: транспорт, ремонтний, котельний, енергетичний цехи та ін. До затрат допоміжного виробництва відносяться затрати на матеріали, затрати на оплату праці й непрямі виробничі затрати
Дербін Е. (Derbin Elisabeth F.) [13]	Витрати – це вартість, яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів	Затрати є синонімом поняття «ресурси». Ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для випуску інших благ
Задорожній З.Р. [14]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо
Нападовська Л.В. [15]	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
Одинцова Т.М. [16]	Витрати є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності	Затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати і при цьому охоплюють ще ряд об'єктів обліку (закупівля запасів, інвестиції тощо)

Джерело: [2]

зменшення власного капіталу – вони свою вартість переносять на вартість готової продукції. Ці елементи затрат не втрачаються безповоротно, а видозмінюють свою форму, проявляючись у кінцевому продукті виробництва – готовій продукції. Наочно ця концепція проілюстрована в табл. 4.

Лозинський Д. Л., дослідження якого взято нами за основу при побудові табл. 4, підкреслює також, що «...затрати накопичуються протягом певного періоду, завершення якого визначається тим моментом, коли повною мірою виконані умови визнання активів, заради створення яких були здійснені такі затрати, або ж коли стає очевидним те, що понесені затрати зменшують економічні вигоди компанії без створення нового активу. Тож логічно, що після закінчення певного періоду накопичення затрати призводять до утворення або нових активів і знаходять своє відображення в балансі, або витрат та списуються на фінансові результати».

Як бачимо із даних табл. 4, витрати знаходять своє відображення за дебетом рахунків класу 9, а затрати відносяться до дебету рахунку 23 «Виробництво», формуючи таким чином виробничу собівартість, що також засвідчує відмінність цих двох понять і необхідність їх чіткого розмежування на законодавчому рівні з метою усунення численних трактувань та непорозумінь між дослідниками.

Висновки. Підсумовуючи результати нашого дослідження, викладені у статті, можемо зробити висновок, що такі економічні категорії, як «витрати» і «затрати», є абсолютно різними як за змістом, так і за призначенням. Враховуючи той факт, що поняття «витрати» чітко визначене П(С)БО 16 «Витрати», вважаємо за потрібне дати визначення поняття «затрати» – як частини витрат підприємства, що безпосередньо бере участь у процесі виробництва конкретного продукту і формує поняття «виробнича собівартість». Подальші дослідження цього питання дадуть змогу управлінцям підприємства контролювати витрати та собівартість продукції.

Література

- Малахова Н. Б. Аналіз категорій «витрати», «ввидатки», «затрати», «виплати» та їх розмежування / Н. Б. Малахова, А. П. Должикова // Науковий вісник НГУ. – 2009. – № 9. – С. 93–95.
- Пересунько З. М. «Затрати» і «витрати»: проблема визначення поняття [Електронний ресурс] / З. М. Пересунько. – Режим доступу: www.rusnauka.com/36.../76707.doc.htm
- Лозинський Д. Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку / Д. Л. Лозинський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59.
- Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування поняття / М. І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 1(13). – С. 236–240.
- Андрющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н. С. Андрющенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5 (71). – С. 3–7.
- Політична економія : навч. посіб. / [К. Т. Кривенко, В. С. Савчук, О. О. Беляв та ін.]; за ред. д-ра екон. наук, проф. К. Т. Кривенка. – К. : КНЕУ, 2001. – 508 с.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87. – К. : Офіційний вісник України. – 1999. – № 25 (09.07.99). – 1217 с.
- Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : навч. посіб. / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с.
- Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / Василь Васильович Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
- Аврова І. А. Управленческий учет / И. А. Аврова. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 175 с.
- Волкова О. Н. Управленческий учет : учеб. / О. Н. Волкова. – М. : Проспект, 2006. – 472 с.
- Варнеке Х. Расчет затрат для инженеров / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Буллингер, Рольф Хихирт, Арно Фегеле (Hans Warneke, Hans-Jorg Bullinger, Rolf Kiehirt, Arno Fegele) ; пер. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
- Дербін Е. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. / Елізабет Ф. Дербін, Олександр Іванович Кілієвич ; Українська академія державного управління при Президенті України. – К. : Вид-во УАДУ, 1997. – 106 с.
- Задорожний З. Р. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло. – Тернопіль, 2007. – 30 с.

Таблиця 3

Підходи щодо визначення та розмежування понять «затрати» і «витрати»		
Ідентичність понять	Відмінність між поняттями	
Підхід 1	Підхід 2	Підхід 3
Суттєвої відмінності між поняттями не існує, тому можна застосовувати і перше, і друге	Затрати – це натурально-речовий показник	Затрати – це вартісна оцінка використаних ресурсів, які не зменшують власного капіталу організації
	Витрати – це вартісний показник	Витрати – зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу

Джерело: [2]

Таблиця 4

Визнання витрат у бухгалтерському обліку (на прикладі господарських операцій)					
№ кор.	Господарська операція	Чи відбувається зменшення активів?	Чи відбувається збільшення зобов'язань?	Чи відбувається зменшення власного капіталу?	Чи відбувається виникнення витрат?
1.	Дт 46 Кт 40	Ні	Ні	Ні	Ні
2.	Дт 15 Кт 68	Ні	Так	Ні	Ні
3.	Дт 10 Кт 15	Ні	Ні	Ні	Ні
4.	Дт 20 Кт 63	Ні	Так	Ні	Ні
5.	Дт 23 Кт 20	Ні	Ні	Ні	Ні
6.	Дт 23 Кт 66	Ні	Так	Ні	Ні
7.	Дт 23 Кт 65	Ні	Так	Ні	Ні
8.	Дт 23 Кт 13	Ні	Ні	Ні	Ні
9.	Дт 26 Кт 23	Ні	Ні	Ні	Ні
10.	Дт 90 Кт 26	Так	Ні	Так	Так
11.	Дт 91 Кт 66	Ні	Так	Так	Так
12.	Дт 92 Кт 13	Так	Ні	Так	Так
13.	Дт 93 Кт 13	Так	Ні	Так	Так
14.	Дт 94 Кт 20	Так	Ні	Так	Так
15.	Дт 95 Кт 68	Ні	Так	Так	Так
16.	Дт 96 Кт 14	Так	Ні	Так	Так
17.	Дт 97 Кт 14	Так	Ні	Так	Так
18.	Дт 98 Кт 64	Ні	Так	Так	Так
19.	Дт 99 Кт 20	Так	Ні	Так	Так
20.	Дт 79 Кт 90-99	Ні	Ні	Ні	Ні

Джерело: [3]

- Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник для студ. вищ. навч. закл. / Нападовська Л. В. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
- Одинцова Т. М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия / Т. М. Одинцова // Вісник СевДТУ: Економіка і фінанси : зб. наук. пр. – Севастополь : Вид-во СевНТУ. – 2008. – Вип. 92. – С. 155–162.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 зі змінами і доп. – К. : Офіційний вісник України. – 2000. – № 3 (04.02.2000). – С. 181.

Стаття надійшла до редакції 17.01.2013

References

- Malakhova N.B., Dolzhikova A.P. (2009). Analysis of categories of «costs», «charges», «expenses», «payments» and their differentiating. *The Scientific Announcer of NSU*, 2009, no 9, pp. 93–95 (in Ukr.).
- Peresun'ko, Z. M. «Cost» and «expense»: problem of determination of concepts. Accessed at <http://www.rusnauka.com/36.../76707.doc.htm> (in Ukr.).
- Lozynskyi, D. L. (2009). «Expenses» and «costs»: concordance of concepts in bookkeeping. *The Announcer of Zhitomir State Technological University*, 2009, no 4, pp. 55–59 (in Ukr.).
- Skrypnik, M. I. (2009). Cost and expense: problem of concepts interpretation. *The International Collection of scientific papers*, 2009, no 1(13), pp. 236–240 (in Ukr.).
- Andryushchenko, N. S. (2007). Essence and value of costs: historical aspect. *Actual Problems of Economics*, 2007, no 5 (71), pp. 3–7 (in Ukr.).
- Krivenko, K., Savchuk, V., Belyaev, O. et al. (2001). *Political economy*. Kyiv: KNEU, 2001. 508 p. (in Ukr.).
- State Standard 3-1999. Reports on financial results. *Official Announcer of Ukraine*, 1999. 1217 p. (in Ukr.).
- Babich, V., Sagova, S. (2006). *Financial accounting (accounting of assets)*. Kyiv: KNEU, 2006. 282 p. (in Ukr.).
- Sopko, V. (2006). *Bookkeeping accounting in management of an enterprise*. Kyiv: KNEU, 2006. 526 p. (in Ukr.).
- Avrova, I. (2003). *Account Management*. Moscow: Berator-press, 2003. 175 p. (in Rus.).
- Volkova O. (2006). *Account Management*. Moscow: Prospect, 2006. 472 p. (in Rus.).
- Warneke, H., Bullinger, H.-J., Kiehirt, R., Fegele, A. et al. (2008). *Calculation of expenses for engineers*. Moscow: Alpina Biznes Bucs, 2008. 307 p. (in Rus.).
- Derbin, E., Kilevich, A. (1997). *Economical theory and state sector: theory, practice, terminology, sources*. Kyiv: The Ukrainian Academy of State Administration of President of Ukraine, 1997. 106 p. (in Ukr.).
- Zadorozhnyi, Z. R. (2007). Intra-economic accounting in building: methodology and organization. *Author. of dis. to obtain the degree of Ph.D.* Ternopil, 2007. 30 p. (in Ukr.).
- Napadovska L. (2004). *Account Management*. Kyiv: Book, 2004. 544 p. (in Ukr.).
- Odinцова Т. М. (2008). Acceptance and repulse in system of financial and management account of enterprise expenses and costs. *The Announcer of SevSTU: Economy and Finances*, 2008, no 92. pp. 155–162 (in Rus.).
- State Standard 16-1999. Costs. *Official announcer of Ukraine*, 1999. 1217 p. (in Ukr.).

Received 17.01.2013