

СУТНІСТЬ ЗАТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

THE ESSENCE OF COSTS IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Труніна І.М.

доктор економічних наук,
професор кафедри туризму,
Кременчуцький національний університет
імені Михайла Остроградського

Авраменко О.І.

старший викладач кафедри обліку і фінансів,
Кременчуцький національний університет
імені Михайла Остроградського

Статтю присвячено розгляду концепцій витрат і затрат. Процес управління витратами є однією з найважливіших функцій організації діяльності будь-якого підприємства. Важливу роль при цьому відіграє розуміння сутності витрат у складі основних елементів діяльності підприємства. Досить часто поняття «витрати» та «затрати» ототожнюються. У статті проаналізовано спроби науковців дати окреме визначення кожному з них, та представлено авторське бачення їх сутності.

Ключові слова: управління, система, підприємство, витрати, затрати, облік.

Статья посвящена рассмотрению концепций расходов и издержек. Процесс управления расходами является одной из важнейших функций организации деятельности любого предприятия. Важную роль при этом играет понимание сущности расходов в составе основных элементов деятельности предприятия. Достаточно часто понятия «расходы» и «издержки» отождествляются. В статье проанализированы попытки ученых дать отдельное определение каждому из них, и представлено авторское видение их сущности.

Ключевые слова: управление, система, предприятие, расходы, издержки, учет.

The article deals with essence of concepts costs and expenses. An important role here is played by an understanding of the nature of costs as part of the main elements of the enterprise. The concepts of «costs» and «expenses» are often identified. The article gives a detailed analysis of the attempts of scientists to give a separate definition to each of the concepts. The author's vision of their essence is also presented.

Key words: management, system, enterprise, costs, expenses, accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Система управління підприємством – це сукупність організаційних методів контролю над діяльністю підприємства. Однією із цілей управління є поліпшення інформаційного обміну між підрозділами компанії. Її головною концепцією є планування та моделювання потреби підприємства в матеріальних, грошових та людських ресурсах. При цьому важливим завданням є робота всіх служб в одній системі і можливість відслідковувати дії один одного в будь-який час.

Ринкова економіка вимагає вдосконалення контролю над усіма аспектами підприємницької діяльності. При цьому особлива увага зосереджується саме на витратах, оскільки будь-яка

діяльність пов'язана з витратами. Вони є головним фактором, що впливає на обсяг прибутку підприємства.

Процес управління витратами є однією з найважливіших функцій організації діяльності будь-якого підприємства. Він полягає у цілеспрямованому формуванні, контролюванні та стимулюванні скорочення витрат. Це складний та динамічний процес, який значною мірою залежить від узгоджених управлінських дій персоналу і спрямований на досягнення високих показників прибутковості підприємства. Важливу роль при цьому відіграє розуміння сутності витрат у складі основних елементів діяльності підприємства. Зрозуміло, що головна увага приділяється складу витрат. Водночас не менш затребуваним у науковій літературі є тер-

мін «затрати». При цьому особливий науковий інтерес має понятійний апарат цих термінів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Різноманітні питання управління витратами-затратами розглядаються в роботах як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, серед яких: І.О. Бланк, С.Ф. Друрі, П.І. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, В.П. Завгородній, В.В. Сопко, В.Г. Лінник, Л.В. Нападовська, О.О. Орлова, М.Г. Чумаченко та ін. Серед останніх досліджень можна виділити праці В.О. Занори, І.В. Саух, В.М. Сподарик. Так, В.О. Занора вважає, що термін «затрати» є запозиченням іншомовного слова, а тому доцільно вживати замість нього поняття «видатки» [1, с. 143]. На думку І.В. Саух, процес виробництва продукції складається з понесення прямих і непрямих (накладних) витрат, які прямо або розподілено включаються до собівартості продукції. Складники вищезазначених витрат є затратами на виробництво продукції та призводять до формування оборотних активів [2]. В.М. Сподарик уважає за потрібне дати визначення поняття «затрати» як частини витрат підприємства, що безпосередньо бере участь у процесі виробництва конкретного продукту і формує поняття «виробнича собівартість» [3, с. 51].

Досить часто поняття «витрати» та «затрати» ототожнюються. Багато зроблено також спроб дати окреме визначення кожному з них. Проте сьогодні в науковій літературі немає одностайності щодо цих понять.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є визначення сутності понять «витрати» та «затрати» в системі управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Управління витратами забезпечують інформаційні системи суб'єктів господарювання, одним із найважливіших складників яких є облік. Джерелами інформації традиційно є дані бухгалтерського обліку. Але, як зазначає А.В. Сошникова, стає очевидним, що облікова інформація, що надається на підставі даних тільки бухгалтерського обліку, для багатьох її користувачів недостатня і не відповідає їх цілям і потребам. Усе більше зростаюча кількість споживачів інформації, отриманої на підставі даних податкового обліку, підтверджує його важливість і необхідність, а також дає змогу говорити про доцільність формування податкового обліку як самостійної облікової системи, а не лише різновиду бухгалтерського обліку, що переслідує фіскальні цілі [4].

Деякі вчені намагаються прив'язати кожен із термінів («витрати», «затрати») до конкретного виду обліку. Багато зарубіжних та вітчизняних учених розглядали витрати в різних аспектах, із погляду різних видів обліку зокрема. Так, Н.Р. Домбровська вважає, що за роки своєї

еволюції господарський облік сформувався як нерозривна єдність трьох видів обліку: бухгалтерського, оперативно-технічного та статистичного [5, с. 303]. На думку Г.Н. Колісника, найважливішими є дані бухгалтерського обліку. З позицій бухгалтерського підходу до виробничих витрат варто відносити всі реальні, фактичні витрати, що здійснюються у грошовій формі [6, с. 255]. Г. Сиротюк уважає, що витрати торкаються усього комплексу економічних показників виробничої діяльності підприємства [7, с. 252].

Проаналізуємо сутність та зміст витрат у кожному з видів обліку. Досліджуючи сутність термінів, у понятті «витрати» доцільно виділити бухгалтерський та податковий зміст, адже сутність витрат дещо відрізняється в бухгалтерському і податковому обліку.

У бухгалтерському обліку дані здійснених господарських операцій відображаються у грошовому, трудовому та натуральному виразах. Саме бухгалтерський облік надає інформацію про доходи і витрати підприємства.

У бухгалтерському обліку до відображення витрат, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», висуваються певні вимоги:

- обґрунтованість відображення витрат згідно з класифікацією видів діяльності;
- правильність оформлення операцій з обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості та виходу продукції в первинних документах, реєстрах аналітичного і синтетичного обліку;
- законність і достовірність формування загальногосподарських витрат, їх розподілу та відображення в обліку;
- правильність віднесення прямих витрат на продукцію та розподіл загальногосподарських витрат;
- достовірність незавершеного виробництва;
- достовірність віднесення витрат на собівартість готової продукції.

Однією з підсистем управління підприємством є податковий облік. Окреме місце в управлінському обліку витрат належить податковим витратам. Сюди входять не тільки витрати на виготовлення продукції, а й витрати на сплату податків, які необхідно планувати. У податковому обліку поняття «витрати» має фіскальне забарвлення. Податкове законодавство до набрання чинності ПКУ мало значний вплив на поняття витрат. Існувала колізія: деякі витрати, які були витратами в бухгалтерському обліку, не були ними в податковому. Фіскальні органи мінімізували вплив витрат на оподатковуваний прибуток, забезпечуючи цим максимальні надходження до бюджету, тому поняття витрат утрачало свою сутність в оподаткуванні. Сьогодні це податкові різниці, на які коригується фінансовий результат.

Слід розрізняти терміни «податкові витрати» і «податкові платежі», які теж є витратами підприємства. Як зазначила Ю. Леонтєва, управ-

лінський, обліковий та контрольні процеси будь-якого об'єкта ускладнюються в результаті відсутності чіткої класифікації [8, с. 64]. Нею запропоновано класифікацію податкових витрат, з урахуванням якої до їх складу входять: витрати на визначення податкових зобов'язань та обов'язкових платежів, витрати на адміністрування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів та витрати на обслуговування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів.

Ю.С. Погорелов під час дослідження понятійно-категоріального апарату теорії затрат розглянув поняття «затрати» й «витрати» та уточнив їх розбіжності (табл. 1).

Слід зауважити, що він визначає сферою використання затрат управління. Проте саме облік займається формуванням собівартості продукції. А значне коло авторів пов'язує термін «затрати» з витратами на виготовлення продукції. Так, І.В. Саух вважає, що затрати формують собівартість продукції: «Взаємодія витрат та затрат у процесі здійснення виробничо-господарської діяльності відбувається через об'єкт бухгалтерського обліку – готову продукцію, собівартість якої формують затрати у процесі виробництва» [2].

Я.П. Пастернак у своїй роботі дослідила бухгалтерський облік затрат, хоча, як стверджує Ю.С. Погорелов, термін «затрати» використовується в управлінні, а не в обліку. При цьому об'єктом дослідження є затрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Я.П. Пастернак трактує затрати як грошовий вираз використаних на виробництво продукції (робіт, послуг) матеріальних, трудових і грошових ресурсів; витрати – витрачання грошових коштів на придбання таких ресурсів, що враховує економічну сутність процесу кругообігу капіталу. На думку науковця, під затратами слід розуміти грошовий вираз використаних на виробництво продукції (робіт, послуг) матеріальних, трудових і грошових ресурсів у ході виробничого циклу незалежно від того, припадають вони на готову продукцію чи на незавершене виробництво. Відповідно, під витратами розуміється витрачання грошових коштів на придбання ресурсів для

забезпечення процесу виробництва [10, с. 6]. Однак тут не спостерігається принципової різниці, адже в обох випадках вимірником є грошові кошти.

Більшість авторів схиляється до того, що термін «затрати» використовують у визначенні собівартості продукції. Так, на думку В.М. Сподарик, затрати – це частина витрат підприємства, яка безпосередньо бере участь у процесі виробництва конкретного продукту і формує поняття «виробнича собівартість» [3, с. 50]. Проте п. 11 ПСБО 16 «Витрати» зазначає: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Водночас п. 22 визначає: до складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Проте п. 23 називає витратами елемент «Витрати на оплату праці». Однак І.В. Саух вважає, що витрати на оплату праці, понесені у процесі виробництва продукції, є затратами і в бухгалтерській термінології повинні вживатися як затрати на оплату праці [2]. Як стверджує О.О. Андросенко, витрати – це вартість використаних ресурсів на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними мето-

Таблиця 1

Розходження понять «затрати» й «витрати» [9, с. 7]

Критерії	Затрати	Витрати
Сфера використання	Переважно управління	Переважно облік
Сутність показника	Відбиває реальний рух і трансформацію ресурсів	Відбиває зменшення активів і збільшення зобов'язань за період
Використання	Визначення показників діяльності підприємства	Визначення фінансового результату діяльності підприємства
Методи, терміни формування і критерії визначення	Визначаються підприємством	Установлені законодавчо
Ступінь доступності інформації зовнішнім користувачам	У зовнішній звітності повною мірою не відбиваються	Агреговано відбиваються в обов'язковій фінансовій звітності

дами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальну величину витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту [11, с. 125]. Це вносить плутанину у визначення термінів «витрати» і «затрати».

У МСБО 1 (п. 28) використовують термін «витрати»: якщо застосовується принцип нарахування у бухгалтерському обліку, суб'єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі. МСБО 2 також використовує термін «витрати»: податкові витрати охоплюють поточні податкові витрати (поточний податок на прибуток) і відстрочені податкові витрати (відстрочений податок на прибуток). Таким чином, міжнародні та національні стандарти ідентичні.

Хоча англійські версії цих стандартів відрізняються від українських. Так, у МСБО 1 для витрат застосовується термін *expenses*, у МСБО 2 – *costs*.

На користь терміну витрати свідчить той факт, що в нормативній базі бухгалтерського обліку відсутній термін «затрати». На думку А.А. Шиманської, оскільки термін «затрати» взагалі не визначається у Національних положеннях (стандартах), то, можливо, настав час уніфікувати цю термінологію і, відмовившись узагалі від терміну «затрати», застосовувати лише термін «витрати» [12, с. 428].

Словники трактують витрати як гроші, кошти, витрачені на щось, затрати – гроші, матеріальні

цінності, енергія, сила, праця, витрачені на щось, тому витрати можна трактувати як витрати у грошовому вимірі, затрати – у натуральному. На нашу думку, термін «витрати» слід використовувати під час обчислення у грошовому виразі, а термін «затрати» – для аналітичних підрахунків, у натуральних вимірниках. Перший є більш необхідним для бухгалтерського обліку, а другий – в економіці та управлінні.

До речі, статистичний облік (Звіт про діяльність громадської організації, Звіт про обсяги реалізованих послуг, Звіт з праці, Звіт про витрати на виробництво продукції) також застосовує термін «витрати».

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що різниця між термінами «витрати» і «затрати» є дещо умовною. Однозначність серед науковців щодо цього питання відсутня. Оскільки процеси аналізу і планування діяльності підприємства потребують співставності досліджуваних показників, у бухгалтерському, податковому, статистичному обліку доцільно використовувати термін «витрати». Оскільки ведення управлінського обліку є обов'язковим і законодавчо не регламентується, використання терміну «затрати» може бути доцільним для визначення, наприклад, невикористаних можливостей підприємства і т. п. Окрім того, необхідно привести у відповідність англійській версії українськомовної версії Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для подальшої можливості розмежування понять «витрати» і «затрати».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Занора В.О. «Витрати», «видатки», «затрати»: проблеми використання термінів. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія «Економічні науки». Вип. 32. Ч. I. С. 140–144.
2. Саух І.В. Особливості формування затрат на оплату праці: до проблеми уточнення понятійного апарату. Економіка. Управління. Інновації. 2012. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_1_49.
3. Сподарик В.М. Аналіз економічних категорій «затрати» і «витрати» за змістом і призначенням. Економічний часопис – XXI. 2013. № 1–2(2). С. 49–51.
4. Сошникова А.В. Розвиток податкового обліку в системі управління фінансами: дис. ... к. е. н.: 08.00.10. URL: <http://www.dissercat.com/content/razvitie-nalogovogo-ucheta-v-sisteme-upravleniya-finansami>.
5. Домбровська Н.Р. Організаційні аспекти управлінського обліку та контролю витрат на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції. Інноваційна економіка. 2013. № 3. С. 303–309.
6. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат і управління ними. Науковий вісник НЛТУ України. 2009. Вип. 19.8. С. 252–258.
7. Сиротюк Г.В., Сиротюк К.С. Методичні аспекти проведення витрат виробництва. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2(2). С. 251–259.
8. Леонтєва Ю. Економічна суть податкових витрат. Економіст. 2013. № 11. С. 63–64.
9. Погорелов Ю.С. Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01. Луганськ, 2006. 30 с.
10. Пастернак Я.П. Бухгалтерський облік та аналіз затрат основної діяльності: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 21 с.
11. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. С. 122–126. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/15-2016/28.pdf>.
12. Шиманська А. Економічний підхід до визначення сутності термінів «витрати» і «затрати». Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип. 11(41). Ч. 2. С. 422–429.