

# ЕКОНОМІКА, ОРГАНІЗАЦІЯ І УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 657.471

Безверхий К.В., аспірант,  
ДВНЗ “КНЕУ імені Вадима Гетьмана”

## ЩЕ РАЗ ПРО ТЛУМАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТЬ “ЗАТРАТИ” І “ВИТРАТИ”, “ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА” ТА “ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ”

*Розглянуто, проаналізовано та уточнено економічну сутність таких понять, як “затрати” і “витрати”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість”, а також виділено відмінності між ними*

**Постановка проблеми.** Досліджуючи економічну сутність “витрат” і “затрат”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість”, як молоді вчені так і досвідчені, провідні вчені-науковці намагаються з’ясувати економічну сутність, власне, саме цих понять, відмінності чи тотожності між ними. Однак серед розмаїття їх поглядів неможливо викреслити якийсь один обґрунтований підхід до тлумачення вказаних термінів “витрати” і “затрати”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість”. Для того, щоб розв’язати наявну проблему, на нашу думку, потрібно, насамперед, уточнити зміст і співвідношення між собою таких понять як “витрати” та “затрати”, “витрати виробництва” й “виробнича собівартість”. Розв’язанню цієї проблеми і присвячено дане дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Витрати як предмет дослідження знаходиться в полі наукових інтересів багатьох вчених-дослідників. І це цілком зрозуміло, оскільки здійснюючи господарську діяльність, підприємства несуть різного роду витрати. Аналіз останніх досліджень з цих питань, а саме праць вітчизняних вчених, що опубліковані в періодичних виданнях та висвітлені в матеріалах міжнародних науково-практичних конференцій [1, с. 174-180; 2, с. 97-99; 3, с. 34-36; 4, с. 129-131; 5, с. 222-231; 6 с. 286; 7, с. 78-80; 8, с. 273-277; 9, с. 1-5; 10, с. 106-117; 11, с. 12-17; 12, с. 61-62; 13, с. 444-447; 14, с. 101-105], в кандидатських дисертаціях [15; 16; 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25] та докторських дисертаціях [26; 27; 28; 29] вказує на те, що ця проблема привертає увагу багатьох вітчизняних вчених-науковців.

**Мета дослідження.** Тому метою даного дослідження є намагання уточнити зміст і співвідношення між собою таких понять як “витрати” і “затрати”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість”.

Викладення основного матеріалу. Перш ніж аналізувати праці вчених щодо вказаного предмета дослідження, необхідно звернутись до нормативно-правових джерел, які, власне, регулюють досліджувані питання. Згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: “Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу” [30]. Аналогічне визначення (з невеликим уточненням) знаходимо і у П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”: “витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період” [31]. У Положенні з бухгалтерського обліку “Расходы организации” Російської Федерації (надалі – ПБО 10/99) визначено, що “витратами організації визначається зменшення економічних вигод у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна і (або) виникнення зобов’язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за виключенням зменшення вкладів за рішенням учасників (вкладників майна)” [32]. Вказане визначення витрат в П(С)БО 1 та П(С)БО 3 тлумачить зміст витрат як елемента фінансової

звітності, а саме як елемента типової форми №2 “Звіт про фінансові результати”. Поряд з цим в п. 21 П(С)БО 16 “Витрати” вказано, що “витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрат.” [33]. В цьому групуванні проявляється чіткий поділ всіх витрат на предмети праці, живу працю і знос засобів праці, на затрати живої і уречевленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва. В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі Інструкція про План рахунків) [34] немає в назві рахунків 8 класу “Витрати за елементами” терміну “затрати”, крім рахунку 85 “Інші затрати”. Тобто, на нашу думку, як в П(С)БО, так в Інструкції про Плані рахунків, поняття “витрати” і “затрати” інколи ототожнюються. Звернемо увагу, що в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (далі – МСБО), а саме в МСБО 2 “Запаси” та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів до МСБО поняття “затрати” не фігурує, а застосовується термін “витрати” (англ.: “costs”, “expenses”) як елемент “Звіту про прибутки та збитки” (за вітчизняними П(С)БО “Звіт про фінансові результати”) та поняття витрат в контексті виробничих витрат, зокрема виробничих накладних витрат [35, с. 68]. Тобто, можна дійти висновку, що в МСБО розмежовані поняття “витрати” як елемент фінансової звітності та “виробничі витрати”, тобто, “витрати виробництва” як вартість виробництва незавершеного продукту (стаття балансу “Незавершене виробництво”), і відсутній такий термін як “затрати”, оскільки термін “затрати” має натурально-речовий зміст, а не вартісний (наприклад затрати праці – людино-години, людино-дні).

Інститут присяжних бухгалтерів США наводить наступні визначення: “Затрати – величина, що приписується товарам, які отримані або будуть отримані витрати у самому широкому розумінні слова включають усі здійснені витрати, що вираховуються з доходів” [36, с. 416].

А. Алексєєва наводить таке визначення сутності поняття “витрати”: “це зменшення активів (грошових коштів) або збільшення зобов’язань підприємства, що відноситься до даного звітного періоду” [37, с. 171].

Т. Бондаренко пропонує визначати витрати, як “достовірно оцінену величину економічних ресурсів, споживання яких в оцінюваному періоді призводить до змін у складі активів і зобов’язань та сприяє досягненню цілей діяльності підприємства” [15, с. 8].

М. Булатов ототожнює поняття “витрати” і “затрати” та визначає їх як “Ціну, сплачену за товари або послуги або грошова сума, що потрібна для їх виробництва або створення, складає їх вартість (затрати, витрати)” [38, с. 124].

В бухгалтерському словнику за ред. Ф. Бутинця витрати розглядаються, як “грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених в процесі господарської діяльності” [39, с. 34].

О. Волкова зазначає, що "У фінансиста уявлення про витрати найконкретніше: якщо за ресурси ми платимо гроші, то це означає – несемо витрати. У відповідності з фінансовим трактуванням витрат – це будь-які виплати, які здійснює підприємство в процесі своєї господарської діяльності, вони відносяться перш за все до грошового потоку підприємства, оскільки потребують для своєї оплати грошових коштів. Іншими словами, витрати – це платежі, які легко відслідкувати як рух засобів по грошовим рахункам (і касі) організації та які по результатам періоду знаходять своє відображення у звіті про рух грошових коштів.

Обліковою категорією, відповідаючою поняттю "споживання ресурсів", являється категорія затрат.

Затрати – це вартість оцінки ресурсів, використовуваних організацією в процесі своєї діяльності" [40, с. 87].

М. Врублевський при визначенні терміну "витрати" відмічає наступне: "поняття витрати, на наш погляд, являє собою узагальнюючим терміном, поєднуючі в собі затрати підприємства, витрати виробництва (затрати на виробництво), що відносяться на собівартість незавершеного виробництва та виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг за відповідний (звітний) період часу [41, с. 54].

М. Грещак, О. Коцюба зазначають "Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує певних ресурсів. Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства" [42, с. 16].

В. Гордополов наводить термін "витрати", як "зменшення активів, яке відбулося в процесі господарської діяльності підприємства, здійснене для отримання підприємством доходу, може бути оцінене в грошовому вимірнику, а його розмір може контролюватися підприємством" [16, с. 10].

За Елізабет Дербін:

– "затрати" (inputs) є синонімом поняття "ресурси".

Ресурси є факторами виробництва – благами необхідними для випуску інших благ, тобто це капітал, праця, земля (природні ресурси), підприємницький хист тощо;

– "витрати" (cost) – це вартість, яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів; [43, с. 72-92].

К. Друрі трактує термін "затрати", як дуже часто використовуване слово, яке відображає грошовий вимірник всіх ресурсів, затрачених для досягнення такої конкретної цілі, як придбання якого-то товару або якоїсь послуги [44, с. 44].

Зарубіжні автори Р. Ентоні та Дж. Рис наголошують, що "витрати являють собою ресурси для отримання доходів на протязі поточного періоду" [44, с.46], а "затрати створюються в момент придбання підприємством товарів або послуг. Затрати здійснюються шляхом виплати грошових коштів, виникнення заборгованості (такої як оплата рахунка), обміну (зустрічного продажу) іншого активу або поєднання попередніх трьох способів" [45, с.47].

На думку Н. Золотарьової "витратами називають вартість ресурсів, що використовуються як для досягнення найголовнішої мети (отримання прибутку), так і для реалізації інших цілей діяльності підприємства. До витрат відносять вартість матеріальних (які у свою чергу поділяються на матеріали та обладнання) та трудових ресурсів, необхідних для виробництва певного виду продукції та послуг. При цьому слід пам'ятати, що поняття витрат дещо відмінне від поняття затрат. Різниця цих категорій в тому, що витратами називаються затрати певного періоду часу, а тому їх потрібно у повній сумі відносити на реалізовану за цей період продукцію" [5, с. 223]. Вона виділяє поняття затрат у бухгалтерському обліку та економічні затрати: "Бухгалтерські – це фактичні затрати чинників виробництва, що придбані

за ринковими цінами. Економічні ж – це втрачені можливості, тобто це та сума грошей, яку можна було б отримати за умови настання найбільш прийнятної варіанта розвитку подій" [5, с. 224].

При трактуванні А. Зонової терміну "затрати" і "витрати", вона наголошує, що "Затрати підприємства – це сума авансових засобів, використовуваних в процесі кругообігу від початку до кінця без зміни первинної величини. Вони перетворюються в витрати в кінці кругообігу при продажі виготовленої продукції (робіт, послуг). При цьому авансовані засоби в сумі, яка дорівнює собівартості товарної продукції, у зв'язку з передачею активів на сторону покупця, викликають зменшення доходу (економічні вигоди) періоду або власного капіталу засновників. Витрати підприємства – це платежі грошовими засобами або іншими активами, зв'язаними з діяльністю даного підприємства та зменшення доходів або власного капіталу їх власників за період" [3, с. 35].

І. Івакіна визначає терміни "витрати" і "затрати" через російськомовний термін "издержки", тому пропонуємо надати спочатку сутність терміну "издержки" (вартість) – "це грошове вимірювання суми ресурсів, використовуваних з якою-небудь метою. Затрати – це зменшення активів (звичайно – грошей) або збільшення зобов'язань (частіше – рахунків до оплати), пов'язане з виникненням вартості" [46, с. 11]. "Витрати – це стаття "издержек", що відноситься до поточного періоду. Витрати є ресурсами для забезпечення отримання доходів на протязі поточного періоду" [46, с. 12].

Л. Ільченко трактує поняття "витрати" наступним чином: "це сума вартостей використаних ресурсів, що зменшує суму отриманого від реалізації продукції доходу, а отже, і розмір власного капіталу" [18, с. 14].

С. Кафка розглядає поняття "витрати" з позиції їх впливу на кінцеві результати діяльності підприємств і визначаються як величина вираженої у грошовій формі вартості ресурсів, використаних у процесі діяльності підприємства, які у зіставленні з доходами, формують фінансовий результат за звітний період. З цієї ж позиції собівартість продукції – це вартісна оцінка ресурсів на одиницю випуску продукції, використаних для отримання відповідних результатів діяльності [19, с. 7].

Колектив вітчизняних авторів С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук під затратами розуміють вартість всіх ресурсів, використаних в процесі виробничо-господарської діяльності підприємства. До витрат вони відносять тільки ті затрати, які приймають участь у формуванні прибутку визначеного періоду, а залишкова частина затрат капіталізується в активах компанії у вигляді готової продукції, незавершеному виробництві, залишків напівфабрикатів для власного споживання, незавершених об'єктів капітального будівництва, нематеріальних активів і т.д. [47, с. 8].

Н. Кондраков зазначає, що "затрати" – це вартість ресурсів, використаних на певну мету. В цьому визначенні слід виокремити три моменти:

– перший – затрати визначаються як величина використаних ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових);

– другий – величина використаних ресурсів має бути представлена в грошовому вимірнику для забезпечення порівняння різних ресурсів;

– третій – поняття затрат повинне обов'язково співвідноситися з конкретними цілями і завданнями. Такими завданнями можуть бути виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, здійснення капітальних вкладень, функціонування відділу, служби і тому подібне. Без вказівки мети поняття затрат стає невизначеним, нічого не означає. [48, с. 142].

М. Кузьміна висловлює думку, що "Затрати можуть бути віднесені або в активи, або в витрати організації. Частіше поняття "затрати" ототожнюється з поняттям "витрати", однак не завжди вони можуть використовуватися як синоніми.

Витратами організації признаються зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів та/або виникнення зобов'язань, які приводять до зменшення капіталу цієї організації, за виключенням зменшення вкладів по рішенню учасників (власників майна). Витрати обумовлені затратами, що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг) та виплатам із прибутку організації поняття "затрати" в бухгалтерському обліку відноситься, перш за все, не до поглинаючим об'єктам, а до спожитих ресурсів. Поняття "затрати" ширше, чим поняття "собівартість", яка являє собою затрати на просте відтворення, поточні витрати конкретного виробника" [49, с. 6].

І. Кукукіна акцентує увагу, що "звичайно під затратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які вимагають сплатити за продукти або послуги" [50, с. 14].

О. Куцигіна наголошує, що "Витрати – це вартість використаних ресурсів або грошові кошти, витрачені на придбання ресурсів, необхідних для виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг" [51, с. 14].

Д. Кучмач зазначає, що "Витрати – це вимір у грошовому еквіваленті, усіх ресурсів, які були використані з певною метою. Перша і найбільш важлива – це те, що витрати вимірюють використані ресурси. Друга ідея – що вони вимірюються в грошовому еквіваленті Третя – що оцінка витрат співвідноситься із цілями. Ці цілі включають продукцію, проекти, та інші речі чи типи діяльності, для яких необхідним є грошове вимірювання ресурсів." [37, с. 285].

Зарубіжні автори З. Лаучик, В. Краличек, Л. Стракова зазначають, що «витрати в бухгалтерському обліку мають різні значення: зниження господарських засобів у формі відшкодування ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), зменшення фінансових ресурсів в результаті їх відрахування та надходження в залежності від результатів господарської діяльності та, в кінці, у формі відображення переміщення засобів на активних рахунках. [52, с. 155].

Колектив авторів В. Лебедев, Т. Дроздова, А. Асаул, В. Кустарева, Т. Фомина наголошують, що "затрати характеризують в грошовому вираженні обсяг ресурсів за визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, та трансформуються в собівартості продукції, робіт і послуг" [53, с. 10]. "Витрати відображають зменшення платіжних засобів або іншого майна підприємства та відображаються в обліку на момент оплати" [53, с. 11].

О. Лотиш формулює термін "витрат" наступним чином: "як грошові витрати, які були, є і виникнуть у результаті споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції з метою її подальшої реалізації й отримання прибутку" [23, с. 7].

М. Медведев у бухгалтерському словнику наводить таке визначення затрат: "затрати - те саме, що і витрати. Багато авторів відділяють затрати від витрат і Еиздержек" (примітка автора – слово "издежки" наведено російською мовою), однак дати точних визначень (російською мовою) не можуть. Використання того чи іншого терміну визначається основним контекстом або фразеологічним оборотом (наприклад, говорять "нараховані витрати", але не говорять "нараховані витрати"). Разом з тим визначення термінів за кордоном, як правило розрізняється" [54, с. 171]. Витрати автор бухгалтерського словника визначає, як вартість якого-небудь вибуваючого предмету праці (у випадку вибуття грошей – їх номінал), а також вартість засобів праці, що відноситься на виготовлений за їх допомогою об'єкт [54, с. 333].

Зарубіжні вчені Г. Мус та Р. Ханшманн зауважують, що "затрати являють собою зменшення вартості і цим самим зменшення чистого майна на протязі визначеного періоду" [55, с. 31].

Л. Нападівська характеризує поняття "витрати" і "затрати", як "Вартість витрачених ресурсів у фінансовому обліку визнається витратами тільки тоді, коли готова

продукція реалізована" "Затрати" – це вартісний вираз спожитих у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових і інших видів ресурсів. Термін "затрати" безпосередньо пов'язаний з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) у процесі господарської діяльності" [37, с. 241,242].

Г. Нашкерська зауважує, що "Витрати – це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції" [56, с. 390].

Колектив зарубіжних авторів Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел визначають, що термін "витрати – це зменшення або інше витрачання активів або виникнення зобов'язань (пасивів), або ж поєднання того й іншого, внаслідок поставки або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших видів діяльності, які складають основні та постійні напрями діяльності господарської одиниці" [57, с. 241,242].

С. Ніколаєва вважає, що затрати – це вартісна оцінка використаних виробничих ресурсів. В поняття "затрати" закладено три ознаки:

- затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто затрати пов'язані з виробництвом продукції, внутрішніми виробничими процесами;

- затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто передбачається цільове використання ресурсів. Тому під терміном "затрати" не попадають ситуації, коли виробничі ресурси були втрачені. Наприклад, при пожежі чи паводку;

- затрати – це вартісна ціна, з допомогою якої неоднорідні види виробничих ресурсів приводяться до одного грошового еквіваленту [58, с.96].

О. Павелко тлумачить, що "вживання синонімом до терміну "витрати" поняття "затрати" є економічно не обґрунтованим, оскільки з точки зору бухгалтерського обліку дані категорії відрізняються за значенням. Термін "затрати" стосується усякого використання ресурсів, у тому числі щодо придбання активів, у той час як "витрати" - використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за певний період часу ставляться у відповідність до доходів" [6, с. 278,279].

Ю. Пойда зазначає, що "Термін "витрати" доцільно вживати на позначення грошей, коштів, витрачених на щонебудь, оскільки цей термін означає зменшення економічних вигід у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи виникнення заборгованості, що призводить до зменшення власного капіталу. При складанні фінансової звітності слід оперувати поняттям "витрати", а під час формування і визначення собівартості продукції – "витрати виробництва". Термін "затрати" слід розуміти як використання робочого часу, сил, сировини, матеріалів тощо, які вимірюються в натуральних одиницях (годинах, кілограмах, тоннах і т. д.)" [23, с. 8,9].

Ю. Погорелов визначає, що "затрати підприємства розглядаються як вартісне вираження обміну (надходження факторів виробництва на підприємство, що практично завжди супроводжується оплатою за них у формі грошових платежів) та трансформації ресурсів підприємства, яка супроводжується створенням нової вартості, а також невідшкодованого виходу ресурсів за межі підприємства" [22, с. 6]. Як зазначає вчений-науковець Ю. Погорелов: "Найголючіша розбіжність затрат і витрат зумовлена тим, що поняття затрат відображає реальну трансформацію ресурсів, тоді як витрати з бухгалтерської точки зору вказують на змінення активів і збільшення зобов'язань підприємства й орієнтовані на розрахунок його фінансового результату" [22, с. 23].

Є. Рудніченко зазначає, що поняття "витрати" – "це затрати, які визначають собівартість реалізованої продукції згідно з бухгалтерськими стандартами, а

“затрати” – це величина ресурсів, які затрачені на створення вартості продукції у даному плановому (звітному) періоді” [24, с. 23].

М. Скрипник зазначає, що термін “затрати” 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 господарюючого суб’єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам [9, с. 5].

В. Сопко трактує термін “затрати”: “Коли відбувається процес перетворення придбаних ресурсів у новий продукт праці, як результат діяльності до моменту його продажу (а значить, одержання доходу), тобто коли відбуваються технологічні та організаційні операції, що пов’язані з технологією та організацією діяльності аж до моменту продажу, цей процес уже не може бути названий витрати. Його історична назва – “затрати”, тобто це процес використання речовин та сил природи у ході діяльності. Цей процес не характеризує витрачання, він характеризує процес перетворення, затрачання. Тому, наприклад, господарський процес передачі сировини зі складу на виробництво, при якому зменшуються ресурси на складі та збільшуються ресурси у виробничому процесі пересування, є простим господарським процесом переміщення, а не витрачання.

Потрібно чітко розмежування між поняттями “витрати” та “затрати”, бо без цього система бухгалтерського фінансового обліку набуває некоректності.

Затрати – це використання речовин та сил природи у процесі конкретного виду операційної (або неопераційної) діяльності, пов’язаного з виготовленням конкретного виду виробу” [59, с. 211].

Колектив авторів Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер під затратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари та послуги [60, с. 20].

А. Череп розглядає “витрати – як економічну категорію, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції” [28, с. 27].

На думку автора Н. Черткової термін “витрати” вживається як синонім терміна “затрати”. Автор вважає: “З економічної точки зору витрати – це вартість усіх матеріалів та послуг, що витрачаються” [13, с. 444].

К. Юрченко зазначає, що “затрати виникають при збільшенні зобов’язань чи зменшенні активів підприємства в процесі його поточної діяльності, але для отримання прибутку (вигоди) в майбутньому періоді. “Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов’язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду” [14, с. 101].

На нашу думку, “витрати” – це елемент фінансової звітності, який визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності; “затрати” – це економічна категорія, що характеризує кількісне споживання ресурсів у процесі діяльності в тому числі створення продукту, “витрати виробництва” – це

вартісний вимір затрачених (спожитих) в процесі виробництва ресурсів, тобто вартість понесених в процесі виробництва затрат.

Наші переконання, щодо термінів “витрати” і “затрати” підтверджуються листом Інститутом української мови. На думку фахівців Інституту української мови: “слово “витрати” вживається для позначення грошей, коштів витрачених на що-небудь. Однак зустрічається і слово “затрати” – використання, витрачання часу, сил тощо на що-небудь з певною метою. У фінансовій сфері перевага надається терміну витрати на позначення зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи виникнення заборгованості, що веде до зменшення власного капіталу. Отже, на сучасному етапі розвитку української мови у питаннях використання коштів доцільним є вживання терміна витрати” [61].

Після уточнення сутності термінів “витрати” і “затрати” хотілося б виявити різницю між ними та витратами виробництва. Розкриваючи сутність витрат виробництва, професор В.В. Сопко спирається на загальновідоме вчення К. Маркса, виходячи з відомого його положення про те, що “акт виробництва, у всіх своїх моментах, є актом споживання”. Як розвиток цього положення, В.В. Сопко вказує на те, що “процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах як процес створення нового продукту як процес виробничого споживання. Кожний аспект процесу виробництва виступає як самостійний об’єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність” [27, с. 15].

Грунтуючись на цих позиціях, В. Палій розглядає “процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі і у вартісному виразі” на рівні підприємства [62, с. 76]. Розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі “на вході”, він зазначає, що в систему виробництва відображаємо ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а “на виході” з системи виробництва – вироблений продукт. В процесі виробництва відбувається об’єднання засобів виробництва з робочою силою, що затрачує працю, і в результаті цього синтезу, що і є процесом виробництва, створюється продукт.

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі “на вході” в систему виробництва відображаються витрати виробництва, а “на виході” собівартість створеного продукту, як вартісний вимір спожитих у процесі виробництва ресурсів. “На виході” – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [62, с. 78].

Схематично двоїстий характер виробництва у його натурально-речовому і вартісному виразі можна подати так, як це подано на рис. 1.

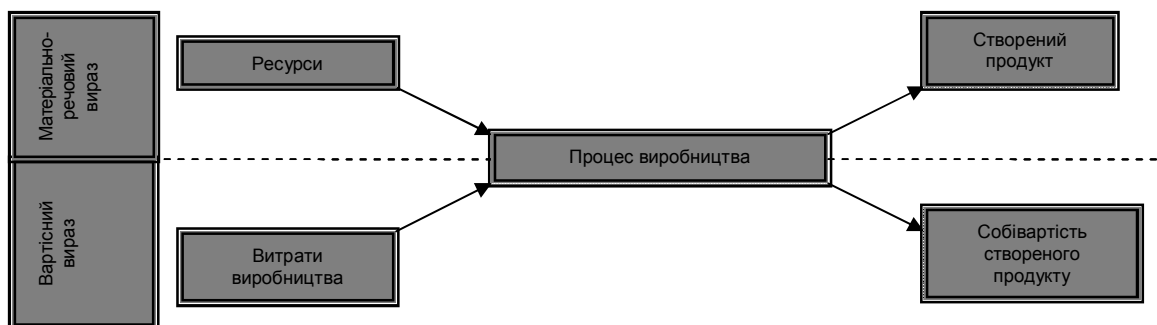


Рис. 1. Двоїстий характер виробництва в натурально-речовому і вартісному виразі [1, с. 178]

Таким чином в точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва вартісні елементи витрат можна вивчати і відобразити з будь-якою деталізацією в момент їх здійснення, тобто саме тоді, коли здійснюється виробниче споживання.

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують “на виході” процесу виробництва, тобто як результат його. Можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості – методикою калькуляції.

Отже, розкриваючи економічну сутність витрат виробництва, за основу слід прийняти змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: з одного боку – це процес виробничого споживання ресурсів (засобів виробництва і робочої сили); з другого – процес створення нового продукту. Це є натурально-речовий зріз процесу виробництва. В точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва формується його вартісна характеристика: витрати виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у його собівартість. Таким чином, щоб визначити виробничу собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво.

Порівнюючи склад виробничої собівартості, а відтак і склад витрат виробництва за П(С)БО 16 “Витрати”, очевидно, що склад витрат виробництва за П(С)БО значно вужчий,

оскільки він не включає адміністративні (загальногосподарські) витрати, загальногосподарські витрати в частині нерозподілених постійних витрат та наднормативні виробничі витрати. Такий підхід до адміністративних витрат є цілком обґрунтованим, оскільки вони зумовлені не лише виробничою (основною операційною) діяльністю підприємства, а й іншими видами звичайної і надзвичайної діяльності підприємства в цілому.

На нашу думку, витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, повинні включати, поряд з прямими і загальногосподарськими змінними та постійними розподіленими витратами, також нерозподілені постійні та наднормативні виробничі витрати, бо всі вони рівною мірою пов’язані з процесом виробництва того чи іншого продукту.

Таким чином, виробнича собівартість певного виду продукції, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 “Витрати”, є величиною не тотожною витратам на її виробництво; вони відрізняються на величину постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат, як це показано на рис. 2., тобто бухгалтерський облік не забезпечує внутрішньогосподарські потреби підприємства інформацією про фактичні витрати на виробництво конкретного виду продукції, які при необхідності можуть бути автономно визначені в системі внутрішньогосподарського обліку.

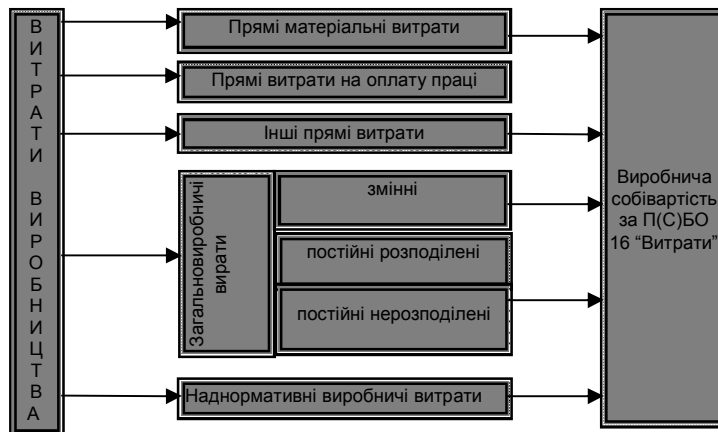


Рис. 2. Склад витрат виробництва та виробничої собівартості у відповідності з П(С)БО 16 “Витрати” [63, с. 290]

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

В економічній літературі немає єдиної, чітко визначеної категорії “витрати” і “затрати”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість” тому, на нашу думку, ця тема в подальшому буде розвиватися у дискусіях науковців.

Отже, “витрати” – це елемент фінансової звітності, який визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності; “затрати” – це економічна категорія, що характеризує кількісне споживання ресурсів у процесі діяльності в тому числі створення продукту, “витрати виробництва” – це вартісний вимір затрачених (спожитих) в процесі виробництва ресурсів, тобто вартість понесених в процесі виробництва затрат.

Насамперед, розкриваючи економічну сутність витрат виробництва, за основу слід прийняти змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: з одного боку – це процес виробничого споживання ресурсів (засобів виробництва і робочої сили); з другого - процес створення нового продукту. Це є натурально-речовий зріз процесу виробництва. В точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва формується його вартісна характеристика: витрати виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво

ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у його собівартість. Таким чином, щоб визначити виробничу собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво.

Таким чином, виробнича собівартість певного виду продукції, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 “Витрати”, є величиною не тотожною витратам на її виробництво; вони відрізняються на величину постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат, тобто бухгалтерський облік не забезпечує внутрішньогосподарські потреби підприємства інформацією про фактичні витрати на виробництво конкретного виду продукції, які при необхідності можуть бути автономно визначені в системі внутрішньогосподарського обліку.

**Список використаної літератури:**

1. Безверхий К.В. Зміст і співвідношення понять “витрати” та “затрати”, “витрати виробництва” й “виробнича собівартість” / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. пр. [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2008. – Вип.11.1 – С. 174-180. 2. Бенько М.М. Поняття “затрати” і “витрати” у визначення фінансового результату / М.М. Бенько // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку

- для економіки України", 21–22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 97-99.
3. *Зоннова А.В.* Учет затрат и расходов: основание разграничения и методика учета / А.В. Зоннова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2003. – №10. – С. 34-36.
4. *Козак В.Г.* Визначення поняття "витрати" та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129-131.
5. *Лінник В.Г.* Основні напрями класифікації витрат підприємства / В.Г. Лінник, Н.Г. Золоторьова // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2004. – Вип.3. – С. 222-231.
6. *Павелко О.В.* Особливості використання термінів "затрати" і "витрати" в обліку будівельно-монтажних організацій / О.В. Павелко // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2009. – Вип.14. – С. 277-286.
7. *Погорелов Ю.С.* Определенность затрат предприятия: сущность и использование в планировании / Ю.С. Погорелов // Экономика Крыма. – 2005. – № 13. – С. 78-80.
8. *Радченя Л.І.* Економічна сутність витрат виробництва / Л.І. Радченя // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2009. – Вип.13. – С. 273-277.
9. *Скрипник М.І.* Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс]. – 2009. – Вип.1 (13) – Режим доступу до збірника: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat26.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf).
10. *Соболева В.О.* Удосконалення класифікацій витрат / В.О. Соболева // Науковий вісник. Науки: економіка, політологія, історія. – Одеса. – 2009. – № 5 (В3). – С. 106-117.
11. *Філінков О.М.* Про співвідношення змісту категорій "витрати виробництва", "затрати" і "собівартість" / О.М. Філінков // Економічна теорія. – 2005. – № 4. – С. 12-17.
12. *Хомин П.Я.* Интеллектуализация бухгалтерского обліку як засіб його вульгаризації / П.Я. Хомин // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України", 21–22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 61-62.
13. *Черткова Н.О.* Економічне значення витрат промислових підприємств / Н.О. Черткова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємство. – 2006. – № 6. – С. 444-447.
14. *Юрченко К.Г.* Класифікація витрат виробництва в нових умовах господарювання / К.Г. Юрченко // Підприємство, господарство і право. – 2001. – № 11. – С. 101-105.
15. *Бондаренко Т.Ю.* Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т.Ю. Бондаренко – К., 2009. – С. 19.
16. *Гордолово В.Ю.* Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В.Ю. Гордолово. – К., 2009. – С. 20.
17. *Заремба О.О.* Облік і аудит виробничих витрат на формування собівартості швейної продукції: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Облік і аудит" / О. О. Заремба. – К., 2005. – С. 21.
18. *Ільченко Л.Б.* Облік та аналіз витрат на виробництво (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Облік і аудит" / Л.Б. Ільченко. – К., 2006. – С. 19.
19. *Кафка С.М.* Облік і аналіз витрат нафтогазовидобувних підприємств: теорія та методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.М. Кафка. – Т., 2008. – С. 20.
20. *Кірданов М.Г.* Облік та аналіз витрат на виробництво (на прикладі підприємств взуттєвої промисловості України): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Облік і аудит" / М.Г. Кірданов. – К., 2002. – С. 17.
21. *Лотиш О.Я.* Формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / О.Я. Лотиш. – Тернопіль, 2004. – С. 20.
22. *Погорелов Ю.С.* Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / Ю.С. Погорелов. – Донецьк, 2006. – С. 19.
23. *Пойда Ю.М.* Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на виробництво комбикормів: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Ю.М. Пойда. – К., 2008. – С. 24.
24. *Рудніченко Є.М.* Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / Є.М. Рудніченко. – Хмельницький, 2006. – С. 20.
25. *Сухоребра О.П.* Облік і контроль витрат виробництва (на прикладі зернопереробних підприємств Кіровоградської області): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Облік і аудит" / О.П. Сухоребра. – К., 2003. – С. 19.
26. *Задорожний З.Р.* Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія та організація: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / З.Р. Задорожний. – Т., 2007. – С. 40.
27. *Сопко В.В.* Проблемы учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции в промышленности: автореф. дис. д-ра економ. наук. / В.В. Сопко. – Киев, 1980. – С. 45.
28. *Череп А.В.* Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання: автореф. дис. д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 "Економіка і управління підприємствами" / А.В. Череп. – К., 2008. – С. 38.
29. *Шляхов Є.В.* Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в підприємствах хлібопекарської промисловості – управлінський аспект: автореф. дис. докт. економ. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Є.В. Шляхов. – О., 2007. – с. 22.
30. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87. – Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.
31. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87.
32. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 331 от 6 мая 1999 г.
33. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318. – Режим доступу до положення. 34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до інструкції: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z089-399&p=1249293963784843>.
35. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. ред. С.Ф. Голова / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – с. 1272.
36. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – С. 544.
37. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л.В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л.В. Нападівської. – К.: Київ. нац. торг. – екон. ун-т, 2008. – С. 735.
38. *Булатов М.А.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие /

- М.А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Издательство “Экзамен”, 2005. – С. 256.
39. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – С. 224.
40. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – С. 472.
41. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – С. 352.
42. Грещак М.Г. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 131.
43. Дербін Е.Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела: Навч. посібник / Елізабет Ф. Дербін, Олександр Іванович Кілієвич. – Українська академія держ. управління при Президенті України. – К.: Вид-во УАДУ, 1997. – С. 106.
44. Друри К. Управленческий и производственный учет: [Пер. с англ. В.Н. Егорова]; Учебник. / Колин Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С. 1071.
45. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Роберт Энтони, Джеймс Рис; [пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова]. – [2-е изд. стереотип]. – М.: Финансы и статистика, 1998. – С. 560.
46. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / Інна Івакіна. – Х.: Фактор, 2008. – С. 176.
47. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х.: Фактор, 2007. – С. 272.
48. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – С. 448.
49. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учеб. пособие / М.С. Кузьмина. – М.: Финансы и статистика, 2008. – С. 208.
50. Кукукина И.Г. Управленческий учет: Учеб. пособие / И.Г. Кукукина. – М.: Финансы и статистика, 2005. – С. 400.
51. Куцыгина О.А. Управление затратами на предприятиях: Учеб. пособие / О.А. Куцыгина. – Воронеж, 2001. – С. 84.
52. Бухгалтерский учет / З. Лаучик, В. Краличек, Л. Стракова и др. ; Пер. со словац. Под ред. В.И. Петровой. – М.: Финансы и статистика, 1984. – С. 262.
53. Управление затратами на предприятии: Учебное пособие / [В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, Т.А. Фомина]; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – СПб.: Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2006. – С. 352.
54. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь / М.Ю. Медведев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – С. 496.
55. Мус Г. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв’язання / Герольд Мус, Ханшманн Рольф; [Пер. з нім. С. Лобачової]. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 368.
56. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Г.В. Нашкерська. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – С. 464.
57. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Белверд Нидлз, Хенри Андерсон, Джеймс Колдуэлл; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип]. – М.: Финансы и статистика, 1999. – С. 496.
58. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – С. 288.
59. Сопко В.В. Бухгалтерський облік на підприємствах з особливостями швейної галузі. практ. посібник / В.В. Сопко. – Ужгород: ІВА, 2007. – С. 440.
60. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Джорж Фостер; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 416.
61. Лист Інституту української мови НАН України від 14.04.2006р. 307/365.
62. Палий В.Ф. Основы калькулирования / Виталий Федорович Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – С. 288.
63. Радченя Л.І. Склад витрат виробництва / Л.І. Радченя // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2009. – Вип. 14. – С. 286-290.

БЕЗВЕРХИЙ Костянтин Вікторович – аспірант без відриву від виробництва кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК Державного вищого навчального закладу “Київський національний університет імені Вадима Гетьмана”, головний бухгалтер ТОВ “Паріс-Мережі”

Наукові інтереси:

– проблеми обліку, аналізу та контролю непрямих витрат промислових підприємств