

Економічна сутність та роль витрат в управлінні підприємством
Economic essence and role of costs in a management of an enterprise

Анотація. Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є базою для формування цінової політики підприємства, характеризує рівень технології та організації виробництва, ефективність господарювання, є основним обмежником прибутку і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції. У статті розглянуто сутність терміну «витрати», визначено етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства.

Ключові слова. Витрати, затрати, видатки, процес придбання, процес виробництва, процес реалізації.

Anotation: Charges is an important and a difficult economic category that is a base for forming of price politics of enterprise, characterizes the level of technology and organization of production, the effectiveness of menage, it is the basic limitation of income and, at the same time, is a main factor that influences on the scope of suggestion. The essence of "charges" and "expense" is considered in the article, the stages of motion of resources are certain in the operating loop of enterprise.

Keywords. Costs, expenses, expenditures, the process of acquisition, the process of production, the process of realization.

Актуальність. Метою діяльності підприємств будівельної галузі є одержання максимального прибутку, який залежить від стабільного доходу й понесених витрат. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження.

Щоб ефективно управляти витратами, розв'язати теоретичні та методичні проблеми, розробити науково обґрунтовану систему обліку витрат необхідно зрозуміти їх суть.

Аналіз останніх наукових досліджень. Вивченню теоретичних основ обліку, контролю, планування, аналізу та управління витратами приділено багато уваги у працях вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема: М. Чумаченко, А. Череп, Ф. Бутинець, С. Голов, К. Друрі, Л. Нападовська, Р.

Ентоні, Я. Соколов, В.В. Сопко та ін. Аналіз літературних джерел свідчить, що при всій значимості раніше проведених наукових досліджень окремі питання управління витратами на сучасних промислових підприємствах вивчені недостатньо, зокрема, немає єдності щодо тлумачення терміну «витрати».

Мета роботи. На основі аналізу вітчизняних та зарубіжних літературних джерел дослідити економічну суть поняття «витрати», розкрити його зміст та з'ясувати значення на різних етапах в операційному циклі підприємства, обґрунтувати своє бачення.

Виклад основного матеріалу. Поняття «витрати», на думку видатного вченого-економіста Р. Ентоні, залишається «найневизначеним словом в обліку» [11, с. 311], оскільки стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління.

Нападовська Л.В. [9, с. 241] зазначає: «...у фінансовому обліку для визначення фінансового результату звітного періоду за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Згідно з принципами фінансового обліку повинен пройти повний виробничий цикл, який інколи становить більше календарного року, перш ніж вартість використаних ресурсів визнають витратами. Однак такий підхід суперечить принципу оперативності, характерному для ефективного управління. Тому для формування оперативної інформації у системі управлінського обліку з метою прийняття управлінських рішень щодо використання всіх видів ресурсів у процесі виробництва та реалізації використовується термін «затрати». Під затратами вчений розуміє вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів [9, с. 241].

На думку Великого Ю.М. «... керівники виконують відповідні управлінські функції, до складу яких входить прийняття рішень, планування, оперативне управління, контроль за виконанням управлінських рішень за

допомогою аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. У ході здійснення останнього варто розрізняти поняття затрат, витрат і видатків, необхідних для практичної реалізації прийнятих управлінських рішень» [3, с. 11].

Велику увагу розмежуванню понять «затрати» і «витрати» приділяє у своїх працях Сопко В.В. Він пише: «Коли відбувається процес перетворення придбаних ресурсів на новий продукт праці як результат діяльності до моменту його продажу (а отже, одержання доходу), тобто коли відбуваються технологічні та організаційні операції, пов'язані з технологією та організацією діяльності аж до моменту продажу, то він (процес) уже не може бути визначений терміном «витрати». Його історична назва — затрати, затрати як процес використання (перетворення) речовин і сил природи у процесі діяльності. Цей процес не характеризує витрачання, він характеризує процес перетворення, затратання (використання ресурсу). Тому, наприклад, господарський процес передавання сировини зі складу на виробництво, за якого зменшуються ресурси на складі та збільшуються ресурси у виробничому процесі, є простим господарським процесом переміщення, пересування, а не витрачанням» [8, с. 242].

Натомість Дерій В.А. стверджує «... у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін «затрати» логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо це грошовий вимірник, - загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід використовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок. Витратами, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань

підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами» [4, с. 23].

Турило А.М. розглядає витрати як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети, зазначаючи, що відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» відсутня [10, с. 7-8].

Слід зазначити, що категорія «витрати», яка широко використовується у вітчизняній економічній літературі, наприклад, у російській економічній літературі, має три аналоги "затраты", "расходы", "издержки" (табл. 1).

Таблица 1. Моніторинг термінів "затраты", "расходы", "издержки"

Автор Термін	Я. В. Соколов [7,с. 47].	Р. Ентоні [11,с. 46].
«расходы»	все те, що тратить організація. Та частина витрат, що має відношення до майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу»	це грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з якоюсь метою
«затраты»	це та частина витрат, яка відноситься до даного звітного періоду. До них належать: 1) витрати, які виникли в даному звітному періоді і не капіталізуються в цьому звітному періоді; 2) декапіталізовані активи, тобто ті витрати, які раніше, у попередні звітні періоди, були капіталізовані, а в даному звітному періоді зараховуються як затрати	це зменшення активів (зазвичай грошей) або збільшення зобов'язань (частіше рахунків до оплати), пов'язане з виникненням витрат. Витрати періоду дорівнюють вартості всіх товарів і послуг, придбаних у цьому обліковому періоді.
«издержки»	Витрати («издержки») вчений розглядає як еквівалент терміна «затрати», що застосовується, на відміну від першого, не у сфері виробництва, а обігу. Пропонує, щоб у План рахунків РФ, з огляду на цю обставину, повернули рахунок «Витрати обігу» замість рахунка 44 «Витрати на продаж»	це стаття витрат, що відносяться до поточного облікового періоду. Витрати являють собою ресурси для заробляння доходів протягом поточного періоду. Витрати збільшують активи, якщо здатні принести дохід у майбутньому. В іншому випадку це витрати, тобто скорочення нерозподіленого прибутку поточного періоду
«выплата»		це платіж грошових коштів. Виплати грошових коштів - це витрати, втім, як і будь-які платежі готівкою, скажімо, погашення кредиторської заборгованості або виплата готівкою дивіденду акціонерам

При перекладі російських термінів українською мовою можуть виникати певні непорозуміння, оскільки в сучасних російсько-українських та українсько-російських словниках економічної термінології російські поняття "затраты", "расходы", "издержки" трактуються як "витрати", відповідно українське поняття "витрати" перекладається на російську як: 1) "расходы", 2) "затраты", 3) "издержки".

У законодавчих актах і, зокрема, в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» й «Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у будівництві» широкого поширення набуло поняття «витрати», водночас повністю зникло поняття «затрати». Так, згідно з П (С)БО 16, П(С)БО 1, П(С)БО 3 [6] 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 .

Отже, термін «витрати», згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів. Проте залишається незрозумілим яке вибуття повинне братися до уваги, оскільки вибуття активів може стосуватися основної діяльності підприємства, але не характеризуватися використанням грошових коштів. Наприклад, повернення боргу, взятого для фінансування виробництва товарів, зазвичай не розглядається як витрати, однак повністю відповідає визначенню у законодавчих актах.

Задорожний З.-М. В. зазначає, що «крім терміна "витрати" діяльності, на нашу думку, доцільно у національні стандарти ввести термін "затрати". Останній слід розуміти як грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі» [5, с. 74].

У бухгалтерському обліку ринкової економіки має місце диференційована інтерпретація наведених понять, чим, як вважається, досягається достовірне формування фінансового результату. При цьому основоположним моментом визначається «знаменита інтерпретація активу», надана німецьким вченим Е. Шмаленбахом, який визначав актив, окрім грошових коштів, як витрати, які ще не утилізувало їх. Це призводило до виділення наступних розділів:

- 1) витрати, але ще не затрати (придбання матеріалів);
- 2) витрати, але ще ненадходження коштів (дебіторська заборгованість);
- 3) цінності, які стануть затратами (напівфабрикати);
- 4) цінності, які стануть доходами (готова продукція);
- 5) гроші (каса).

Виникнення витрат, що відносяться до затрат, супроводжується зменшенням економічних ресурсів підприємства (зазвичай грошей) або збільшенням кредиторської заборгованості. Затрати періоду дорівнюють собівартості всіх товарів та послуг, придбаних підприємством в цьому періоді. Затрати можуть бути віднесені або в актив (капіталізовані затрати – вартість товарів та послуг, придбаних підприємством в попередніх або звітному періодах, не включені повністю до витрат звітного періоду і які забезпечать підприємству вигоди в одному, але не в звітному, або декількох періодах в майбутньому: довгострокові та поточні (витрати майбутніх періодів і товарні запаси), або списані у витрати (наприклад, собівартість реалізованої продукції, умовно-постійні витрати на управління, затрати на об'єкти матеріального характеру, направлені на виробництво без стадії складування, послуги сторонніх організацій, пов'язані з доставкою або обумовлені технологічним процесом) [1, с. 41].

Щодо використання в економічній літературі та на практиці поряд з термінами "витрати" та "затрати" таких як "видатки", вважаємо неправомірним. Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету — кошти, що спрямовуються на здійснення

програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [2]. Проте в бюджетній сфері існує й поняття «витрати бюджету» яке є ширшим за «видатки», оскільки витрати бюджету включають видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [2].

Підсумовуючи викладене, пропонуємо розглядати “витрати” та “затрати” як самостійні, однак взаємозв’язані економічні категорії. На нашу думку, тлумачення вище наведених категорій залежить від процесів (придбання, виробництво, реалізація) з яким вони пов’язані.

1. Процес придбання ресурсів – вхідні витрати – “издержки”.

Поки необхідні ресурси знаходяться на ринку капіталу вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Таким чином, відбувається витрачання грошових коштів на придбання будівельних матеріалів для отримання майбутньої економічної вигоди. При цьому має місце обмін одного виду активу (грошових коштів) на інші види активів (матеріали, обладнання, інструменти тощо). Загальна величина капіталу підприємства не змінюється. Змінюється структура майна (засобів) підприємства. Сума витрат на придбання ресурсів формує фактичну (первісну) собівартість ресурсів.

2. Процес виробництва – затрати - “затраты”.

Відбувається процес перетворення придбаних ресурсів (будівельних матеріалів) на новий об’єкт праці (об’єкт будівництва). Цей процес не характеризує витрачання, оскільки ні вибуття активів, ні зменшення власного капіталу ще не було. Він характеризує процес перетворення (затрачання, використання) ресурсу. Вартість ресурсів переходить до складу затрат на виробництво та утворює фактичну собівартість виконаних підрядних робіт.

Згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійсненні для отримання цих доходів. Якщо ж

продажу немає, то всі витрати, пов'язані з наданням послуг, витратами не є, а є закумульованими активами, які відображаються в балансі як залишки по рахунках 20 "Виробничі запаси", 23 "Незавершене виробництво".

3. Процесс реалізації – витрати – “расходы”.

Згідно принципу нарахування, витрати за звітний період нагромаджуються спочатку в розрізі економічних елементів (матеріальних, на оплату праці і відрахування на соціальні потреби, амортизації, іншим), потім — на рахунках виробництва і не списуються на собівартість реалізації до тих пір, поки роботи, послуги, з якими ці витрати пов'язані, не будуть продані. Лише за фактом продажу, організація дістає можливість визнавати свої доходи і пов'язану з ними частину витрат витратами. В цей час затрати, у якості фактичної, але вже реалізованої собівартості будівельної продукції, списуються з балансу, тобто “затрати” перестають бути активами та визнаються “витратами”, зменшуючи суму отриманого від реалізації будівельної продукції доходу, а як наслідок, і величину власного капіталу.

Висновки. Аналіз літературних джерел вітчизняних та зарубіжних авторів показав, що російськомовні видання оперують трьома поняттями “затраты”, “расходы” та “издержки”, а в української нормативно-правової та в більшості економічної літератури всі ці поняття представлені одним – “витрати”, що, на наш погляд, викликає безліч незручностей, оскільки під одною назвою проходять різні за економічною суттю категорії. На нашу думку, тлумачення вище наведених категорій залежить від процесів їх формування:

- процес придбання ресурсів – вхідні витрати – “издержки”
- процес виробництва – затрати - “затраты”
- процесс реалізації – витрати – “расходы”

Підсумовуючи викладене, пропонуємо розглядати “витрати” і “затрати” як самостійні, однак взаємозв'язані економічні категорії.

Список використаних джерел

1. Ансофф П. Стратегическое управление: Пер. с англ. - М.: Экономика, 1989. - 212 с.
2. Бюджетний кодекс України / Доступний з <http://www.gool.com.ua>.

3. Великий Ю.,М., Прохорова В.В., Сабліна Н.В. Управління витратами підприємства: Монографія. – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2009. – 192с.
4. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272с.
5. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль: Економічна думка. 2006 – 336с.
6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку / Доступний з [http: // www. rada. com. ua](http://www.rada.com.ua).
7. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике // Бухгалтерський учет, 2005 - № 6 – С. 44-47
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
9. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
- 10.Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.
- 11.Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993 – 545 с.