

УДК 657.21

Веріга Г. В.

**КАТЕГОРІАЛЬНО-ЛІНГВІСТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ В КОНТЕКСТІ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

В період стрімкого впровадження управлінського обліку на підприємствах постає ряд актуальних питань щодо вдосконалення обліково-аналітичної інформації, яка використовується з метою його здійснення. Одним із них є необхідність усунення недоліків вітчизняної системи бухгалтерського обліку, розширення горизонтів аналізу даних. Адже вихідна інформація обліково-аналітичного процесу чинить значний вплив на релевантність інформації, яка надається користувачу за даними управлінського обліку. З огляду на те, що основним з напрямів здійснення управління є сектор витрат, перед науковцями постає завдання вивчення стану і надання пропозицій щодо адаптації вітчизняної системи їх обліку сучасним потребам підприємств, а саме: усунення недоліків у нормативно-правовій базі, що забезпечує систему обліку витрат; перегляд методичних підходів до обліку витрат тощо. Процес такої адаптації має починатись із фундаментальних основ. Однією з основ є визначення власне категорії витрат, зважаючи на те, що вона об'єднує чимало понять, які відрізняються за контекстом. Поняття витрат широко вживане, що підкреслює, зокрема, актуальність їх ретельної класифікації. При цьому в нормативних документах і спеціалізованій літературі найчастіше всі його трактування ототожнюються. Так, для цілей фінансового обліку було б доцільним більш повно дати визначення категорії витрат в П(С)БО 16 «Витрати» [1], який не в повній мірі є пов'язаним з Планом рахунків бухгалтерського обліку [2] – в ньому виокремлюються поняття витрат, втрат, затрат, що не підкріплено нормативною базою. Перед вченими-економістами постають ці та інші невирішені питання, які перешкоджають здійсненню якісного обліку з метою надання вихідних обліково-аналітичних даних для ефективного управління господарськими процесами і економічними показниками на підприємстві.

Проблемами, пов'язаними з категорією «витрати», в різний час займались провідні українські вчені, серед яких С. Голов, В. Дерій, Н. Довгопол, М. Нестеренко, М. Чумаченко та ін. [3–6]. Високо оцінюючи науковий доробок указаних авторів, слід визнати, що в їх працях поняття витрат розглядається переважно в контексті П(С)БО 16 «Витрати», при цьому не піднімається проблема більш фундаментальна – неповне визначення власне категорії витрат.

Метою статті є виокремлення різних категорій витрат задля виділення відмінних лінгвістичних ознак, уточнення термінології та визначення їх впливу на якість обліково-аналітичної інформації для цілей управлінського обліку.

Категорія «витрати» є складною та широко вживаною в економіці, у бюджетній сфері, на всіх ланках господарського обліку – фінансовому, управлінському, податковому, статистичному, а також в аналізі, аудиті тощо. Однак трактування витрат у різних сферах не є тотожним, що спричинено як великою кількістю й різноманітністю джерел, у яких надане визначення, так і лінгвістичними відмінностями та вадами перекладу. Неоднозначність трактувань призводить до некоректного використання термінології і, як результат, зниження якості інформації, яка формується за участю витрат. Часто під витратами розуміють далеко не тільки ті, за участю яких формується фінансовий результат або об'єкт оподаткування, а й платежі, будь-які інвестиції – капітальні, у цінні папери, у виробництво тощо.

Огляд наявних трактувань витрат дав наступні результати. У «Большом экономическом словаре» під редакцією А. М. Азріліяна надано такі визначення:

«Изддержки – истекшие затраты, включающие: а) обобщенные производственные затраты по использованию продуктов и услуг в процессе производства конечной продукции, затраты, относящиеся к уже проданной продукции и соответствующей выручке с продаж;

б) собственно издержки, не входящие в производственную себестоимость товаров проданных, к примеру: издержки реализации, общие и административные издержки, издержки по выплате процентов и налогов; в) убытки, относимые на издержки, например: незастрахованные активы, пострадавшие от пожара, судебные издержки;

Расходы – уменьшение средств предприятия или увеличение его обязательств, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности в целях получения прибыли и приводят к уменьшению величины собственного капитала. К расходам относятся различные затраты средств – себестоимость реализованной продукции, внепроизводственные и административные расходы, выплата процентов, арендной платы, заработной платы, налогов и т. д.» [7]. Поняття «затрати» в даному словнику як самостійне не розглядається взагалі і авторами пропонується його ототожнювати з поняттям «витрати».

У «Современном экономическом словаре» автори спробували пояснити три категорії, пов'язані з витратами (рос. издержки, расходы, затраты; англ. *costs, charges, expenses*), однак у визначеннях припустили взаємного використання термінів (підкреслено):

«Издержки – выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров;

Расходы – затраты в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств или увеличению его долговых обязательств. Обычно, это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов;

Затраты – выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. В зарубежной литературе затраты чаще именуется издержками производства и обращения» [8].

Визначення витратам (рос. издержки, англ. *costs*) дається Р. Макконелом Кемпбеллом і Л. Брю Стенлі в книзі «Экономикс: принципы, проблемы и политика»: «Економічні витрати (рос. экономические издержки; англ. *economic costs*) – це ті виплати, які фірма зобов'язана здійснити, або ті доходи, які фірма зобов'язана забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах» [9].

Серед вітчизняних науковців в дискусії на означену тему найбільш активну участь прийняли М. Чумаченко, І. Білоусова та їх опонент С. Голов. При цьому об'єктом спорів вчених став ряд питань, пов'язаних з П(С)БО 16 «Витрати», і одним з них є підходи до визначення терміну «витрати». М. Г. Чумаченко зазначає, що визначення, яке дається в П(С)БО 16 «Витрати» не повною мірою відповідає п. 70 «б» Концептуальних основ складання та представлення фінансових звітів і виказує думку про те, що вітчизняну його інтерпретацію умотивоване бажанням розробників стандарту приховати деякі недоліки П(С)БО 9 «Запаси» [10]. Але варто зазначити, що опоненти сходяться в розумінні багатоаспектності самого поняття «витрати». С. Голов відмічає, що «визначення витрат в економічній теорії і для цілей бухгалтерського обліку можуть відрізнятися. Більш того, основою концепції управлінського обліку є «різні витрати для різних цілей» [11].

Треба також зазначити, що витрати – в усіх їх аспектах – у бюджетній сфері носять єдину назву видатків, що не сприяє коректному універсальному використанню означеного терміну. Видатки – це витрати, які здійснює установа для свого утримання та виконання покладених на неї функцій. До них відносять видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і не виплаченою заробітною платою – кредиторську заборгованість. Тобто під видатками розуміються державні платежі, які не підлягають поверненню, з розподілом їх на поточні та капітальні. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми), такими, як заробітна плата, харчування, медикаменти тощо. Під капітальними видатками розуміють платежі з метою придбання

предметів, обладнання тощо з терміном служби більше року, запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються отримувачам з метою придбання ними активів або компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи ушкодженням основних засобів. До поточних видатків відносяться платежі, які здійснюються протягом року на невідкладні потреби установи (виплата заробітної плати, видатки на відрядження, опалення тощо). В установах видатки можуть бути двох видів: касові та фактичні. Нараховані і оплачені видатки враховуються як касові; нараховані, але не оплачені видатки вважаються фактичними [12].

Ще однією проблемною категорією, що має безпосереднє відношення до витрат, є втрати. Проблема полягає в тому, що в жодному з П(С)БО, і в Податковому кодексі України також [13] не надано визначення саме категорії, а приводиться вже безпосередньо перелік втрат або опис їх видів. Наприклад:

у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» вказано, що у статті «Інші операційні витрати» відображаються «...втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць...»;

у П(С)БО 7 «Основні засоби» йдеться про те, що втрати від знецінення (зменшення корисності) об'єкта основних засобів відображаються як витрати звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів; втрати від знецінення (зменшення корисності) раніше переоціненого об'єкта відображаються як зменшення капіталу у дооцінках. Якщо втрати від знецінення перевищують суму існуючого резерву, сума перевищення відображається як витрати;

згідно з П(С)БО 16 та Податковим кодексом України до складу собівартості входять, окрім основних виробничих затрат, також втрати від браку, що складаються із повністю забракованої з технологічних причин продукції, а в податковому обліку фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Норми цих втрат/витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України;

згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», п. 4: «втрати від зменшення корисності – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування».

З огляду на неузгодженість термінології, проблема визначення різних категорій витрат виникає ще й з причини некоректного перекладу економічної літератури через різницю кількості і тлумачень слів-відповідників в різних мовах, зокрема, англійській, російській і українській. Це зумовлено тим, що сучасна українська економічна термінологія походить частково з пострадянського російськомовного економічного простору, а частково – з перекладених спеціальних англійських нормативних документів, наприклад, МСФЗ [14], на базі яких розроблено П(С)БО. Узагальнену інтерпретацію наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Зіставлення категорій витрат в різних мовах

Англійська мова	Російська мова	Українська мова
Payments	Выплаты	Виплати
Charges	Расходы	Витрати
Expenses	Затраты	Затрати
Costs	Издержки	-
-	-	Видатки
Losses	Потери	Втрати

Управлінський облік характеризується використанням специфічної термінології, притаманної економіці і бухгалтерському обліку одночасно. На основі аналізу праць відомих економістів М. Чумаченка, І. Кондратова, Т. Карпова, С. Ніколаєва, а також А. Апчера, К. Друрі, Д. Ханца, О. Шмаленбаха та ін., пропонується виокремити основні терміни, якими позначаються витрати, і обґрунтувати їх об'єднання у категорії за відповідних умов (табл. 2).

Таким чином, на основі запропонованої у табл. 2 класифікації можна, відповідно до характеру господарської операції, її впливу на зміну статей, структури і валюти балансу, залежно від виду діяльності підприємства виділити типові операції, які можна віднести до виплат (рос. выплаты; англ. *payments*), витрат (рос. расходы; англ. *charges*), втрат (рос. потери; англ. *losses*), затрат (рос. затраты; англ. *expenses*), витрат (рос. издержки; англ. *costs*) або різних видів видатків бюджетної сфери: рос. расходы, англ. *charges*; рос. затраты, англ. *expenses*; рос. издержки, англ. *costs*; рос. выплаты, англ. *payments*.

Інакше до вирішення даного питання підходить Т. М. Одинцова. На її думку, головною причиною розподілу затрат і витрат в цілях бухгалтерському обліку є дія принципу періодичності. Цей принцип передбачає, що в кінці кожного звітного періоду визначається фінансовий результат. Затрати, які несе підприємство, можуть стати витратами в періоді виникнення або в наступних періодах, в той час як витрати, які визнаються у визначеному періоді, являють собою частину затрат і передбачають рух ресурсів підприємства, який зменшує його прибуток в даному періоді [15].

Підсумовуючи проведені дослідження, на основі запропонованої класифікації різні категорії витрат можна співвіднести наступним чином, що наведено на рис. 1.

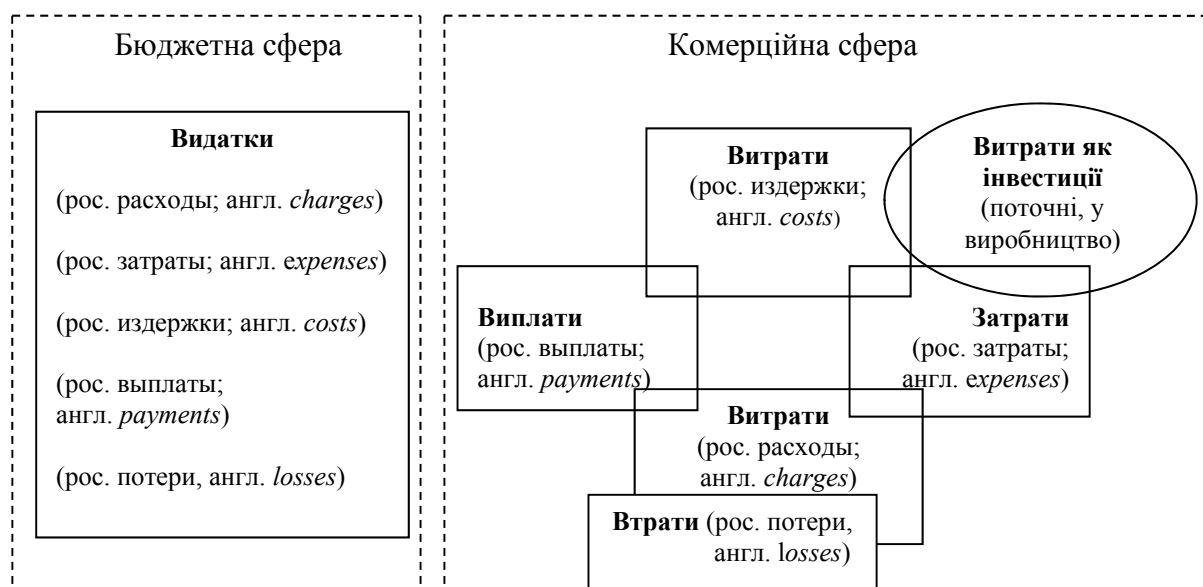


Рис. 1. Схема взаємозв'язку категорій витрат

Отже, частина виплат (рос. выплаты; англ. *payments*), є витратами (рос. расходы; англ. *charges*). Є частина затрат (рос. затраты; англ. *expenses*), що є витратами (рос. расходы; англ. *charges*). Також є і затрати (рос. затраты; англ. *expenses*), і витрати (рос. расходы; англ. *charges*), які є витратами (рос. издержки; англ. *costs*). Всі втрати (рос. потери, англ. *losses*) є витратами (рос. расходы; англ. *charges*), але не всі витрати (рос. расходы; англ. *charges*) є втратами (рос. потери, англ. *losses*). В бюджетній сфері використовують термін «видатки» в усіх значеннях: виплати (рос. выплаты; англ. *payments*), витрати (рос. расходы; англ. *charges*), затрати (рос. затраты; англ. *expenses*), витрати (рос. издержки; англ. *costs*), втрати (рос. потери, англ. *losses*).

Таблиця 2

## Взаємозв'язок термінології і категорій витрат для цілей управлінського обліку

Термін	Господарська операція (приклад), яка пояснює зміст визначення	Вплив господарської операції на		Вид діяльності	Категорія
		статті балансу	баланс		
Виплати (рос. выплаты; англ. payments), але не витрати (рос. расходы; англ. charges)	сплата заборгованості постачальнику	(-) кошти (-) кредиторська заборгованість	A (-) П (-)	О	ВИПЛАТИ (выплаты; payments)
Виплати (рос. выплаты; англ. payments), витрати (рос. расходы; англ. charges)	виплата дивідендів акціонерам	(-) кошти (-) кредиторська заборгованість	A (-) П (-)	Ф	
Витрати (рос. расходы; англ. charges), але не виплати (рос. выплаты; англ. payments)	покупка з відстроченням платежу	(+) активи (+) кредиторська заборгованість	A (+) П (+)	I, O	ВИТРАТИ (расходы; charges)
Витрати (рос. расходы; англ. charges), але не затрати (рос. затраты; англ. expenses)	покупка (оприбуткування) матеріалів	(+) запаси (+) кредиторська заборгованість	A (+) П (+)	О	
Втрати (рос. потери, англ. losses)	відображення понаднормових втрат від псування ТМЦ	(-) запаси (-) нерозподілений прибуток	A (-) П (-)	О	ВТРАТИ (потери, losses)
Затрати (рос. затраты; англ. expenses), витрати (рос. расходы; англ. charges)	передача матеріалів у виробництво	(-) запаси (+) незавершене виробництво	A (-) A (+)	О	ЗАТРАТИ (затраты; expenses)
Затрати (рос. затраты; англ. expenses), але не витрати (рос. расходы; англ. charges)	передача матеріалів на модернізацію обладнання	(-) запаси (+) незавершене будівництво	A (-) A (+)	I	
Затрати (рос. затраты; англ. expenses), але не витрати (рос. издержки; англ. costs)	списання обладнання через пожежу	(-) основні засоби (-) нерозподілений прибуток	A (-) П (-)	I	
Затрати (рос. затраты; англ. expenses), витрати (рос. издержки; англ. costs)	нарахування амортизації основних засобів виробничого призначення	(+) накопичений знос (+) незавершене виробництво	A (-) A (+)	О	ВИТРАТИ (издержки; costs)
Витрати (рос. издержки; англ. costs), але не затрати (рос. затраты; англ. expenses)	нарахування винагороди менеджеру	(+) кредиторська заборгованість (-) нерозподілений прибуток	П (+) П (-)	О	
Видатки (рос. выплаты; англ. payments)	перерахування невідплатних платежів, що передаються отримувачам	(-) рахунки спеціального фонду (+) видатки спеціального фонду	A (-) A (+)	О	ВИДАТКИ (бюджетна сфера)
Видатки (рос. расходы; англ. charges)	нарахування заробітної плати керівництву	(+) видатки загального фонду (+) кредиторська заборгованість	A (+) П (+)	О	
Видатки (рос. затраты; англ. expenses)	закупка матеріалів	(+) матеріали і продукти харчування (+) кредиторська заборгованість	A (+) П (+)	О	
	придбання основних засобів	(+) основні засоби (+) фонд у оборотних активах	A (+) П (+)	I	
Видатки (рос. издержки; англ. costs)	нарахування плати за електроенергію	(+) видатки загального фонду (+) кредиторська заборгованість	A (+) П (+)	О	
Видатки (рос. потери, англ. losses)	відображення понаднормових втрат від псування ТМЦ	(-) запаси (-) фінансовий результат	A (-) П (-)	О	

Умовні позначення: А – актив, П – пасив, О – операційна, І – інвестиційна, Ф – фінансова

## ВИСНОВКИ

Багатоаспектність витрат як економічної і облікової категорії призводить до необхідності розрізняти їх тлумачення, виходячи з контексту висловлювань. Запропоноване співвідношення категорій витрат, за яким можна визначити сутність кожного з наведених термінів. Це є необхідною умовою якісного обліково-аналітичного процесу з метою надання коректної і релевантної інформації керівництву суб'єкта господарювання для подальшого управління фінансовими і економічними показниками підприємства (установи). Перспективними напрямками дослідження є: пропозиції з усунення недоліків нормативно-правової бази з обліку витрат; розробка алгоритму аналізу витрат з урахуванням наведеного розмежування категорій; перегляд класифікації витрат; аналіз впливу трактувань категорії «витрати» на якість інформації, яка надається управлінським обліком користувачам.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533)
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджений наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=293534](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293534)
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури. – 2007. – 522 с.
4. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 154–160.
5. Довгопол Н. П(С)БО 16 «Витрати» між фінансовим і управлінським обліком./ Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 3–15.
6. Чумаченко Н. Экономической работа на предприятии и П(С)БУ 16 «Расходы» / Н. Чумаченко, И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.
7. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Фонд «Правовая культура». – 1994. – 528 с.
8. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева – 2-е изд., исправ. – М. : Инфра. – 1998. – 479 с.
9. Макконел Кэмпбелл Р. Экономикс : принципы, проблемы и политика / Р. Макконел Кэмпбелл, Л. Брю Стенли // В 2 т. : Пер.с англ. 11-го изд. т.2. – М.: Республика. – 1992. – 400 с.: табл., граф.
10. Голов С. Препятствует ли П(С)БУ 16 «Расходы» экономической работе на предприятии? / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–10.
11. Чумаченко Н. П(С)БУ 16 «Расходы» все-таки препятствуют экономической работе на предприятии / Н. Чумаченко, И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 10. – С. 3–10.
12. Облік у бюджетних установах./ І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Шевченко [та ін.] – К. : Центр учбової літератури. – 2009. – 368 с.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
14. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=408095&cat\\_id=408093&ctime=1423500775962](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962).
15. Одинцова Т. М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия / Т. М. Одинцова // Вісник СевДТУ. Вип. 92 : Економіка і фінанси : зб. наук. пр. – Севастополь : Вид-во СевНТУ. – 2008. – С. 151–157