

УДК 657

**Я. П. Пастернак, к.е.н., доцент,****А. А. Трубнікова**

Черкаський державний технологічний університет

**ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ****Y. P. Pasternak,****A. A. Trubnikova**

Cherkasy State Technological University

**ECONOMIC NATURE AND CLASSIFICATION OF COSTS OF ACTIVITY**

*У статті проаналізовано наукові підходи до визначення економічної сутності поняття «витрати» з точки зору різних учених-економістів. Досліджено класифікацію витрат за видами діяльності, для потреб фінансового і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.*

**Ключові слова:** витрати; звичайна, основна, операційна діяльність; класифікація витрат; ознака класифікації витрат; види витрат.

*Scientific approaches to the definition of economic essence of the concept «cost» from the point of view of various scientists-economists are analyzed in the article. The classification of costs after the types of activity for the needs of financial and farm (management) accounting is investigated.*

**Key words:** cost; usual, basic, operating activity, classification of costs; sign of classification of costs; types of costs.

**Постановка проблеми.** Діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію товарів. Сукупність усіх цих витрат і становить поточні витрати підприємства.

Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання. Пошук шляхів зниження витрат виробництва слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрівиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції.

**Аналіз джерел та публікацій.** Значний науковий внесок у розробку теоретичних і практичних проблем класифікації витрат, їх економічної сутності зробили такі вітчизняні та зарубіжні науковці: С. Ф. Голов, Л. В. Нападовська, Г. Г. Осадча, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Л. М. Чернелевський, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, Глен А. Велш, Деніел Г. Шор, М. Г. Грещак, О. С. Коцюба, Г. В. Осовська, Х. Зайдель, Т. Д. Костенко, С. О. Підгора, О. В. Крушельницька, В. В. Кулішов, Р. М. Нуреев, С. М. Онисько, П. М. Марич, К. Т. Кривенко, В. С. Савчук, О. О. Беляєв, А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Хел Р. Веріан, Ю. С. Цал-Цалко, Джей К. Шим, Г. Шмален та ін.

Проте, незважаючи на значну кількість навчально-методичних матеріалів, наукових праць і розробок, питання удосконалення класифікації витрат та визначення місця витрат у системі бухгалтерського фінансового та управлінського обліку потребують подальшого дослідження.

**Мета дослідження** полягає у розкритті сутності витрат як економічної категорії, у визначенні місця витрат у системі бухгалтерського обліку та підходів до їх класифікації.

**Виклад основного матеріалу.** Поняття «витрати» з'явилося ще в епоху Середньовіччя, в епоху зародження бухгалтерського обліку, і викладено в праці італійського вченого Луки Пачолі у «Трактаті про рахунки і записи». Л. Пачолі здійснив класифікацію витрат обігу залежно від їх відношення до підприємства, товару, господарського процесу відповідно на торгові і домашні, прямі й непрямі, звичайні та надзвичайні. Прямі витрати він відносив безпосередньо на собівартість товарів, непрямі витрати – на рахунок торгових витрат. Ідеї, викладені в Трактаті, були більш чітко сформульовані у XVII ст. у творах Уільяма Петті (1623–1687). У «Трактаті про податки і збори» Петті розвиває теорію складу витрат виробництва та формулює закон вартості.

Теорії обліку витрат виникли в другій половині XIX ст. У 1887 р. було опубліковано теоретичну працю англійських економістів Джона Магнера Феса та Емілія Гарке «Виробничі рахунки: принципи і

практика їх ведення», в якій автори зробили спробу створити більш мобільну систему обліку витрат, яка збільшувала б інформативність даних про витрати і сприяла посиленню контролю за їх використанням. В основі цієї системи лежало два нововведення. Перше полягало в тому, що всі записи по всіх витратах зводились в реєстри за допомогою подвійного запису; друге – всі витрати поділялися на фіксовані (сьогодні це умовно-постійні витрати) і змінні (умовно-змінні) [1, с. 215–216].

Економічна сутність категорії «витрат» є різною з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [2]. В новому вираженні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через результати операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства.

У своїх працях Ф. Ф. Бутинець, Л. М. Янчева, Т. П. Остапчук, С. І. Якименко при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Поняття витрат у бухгалтерському розумінні відрізняють від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. Це тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти.

Якщо розглядати роботи іноземних авторів, то особливостями вирішення проблеми розкриття сутності витрат є:

- наявність однакового підходу до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності, із зазначенням галузевих особливостей;
- розглядання витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово-господарської діяльності;
- створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством. К. Друрі визначає термін «витрати» як засоби, що втрачено на одержання прибутку. Це тлумачення є одностороннім, адже здійснюється отождоження витрат з використанням фінансових ресурсів. Д. К. Шим, Д. Г. Сігел трактують витрати як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети. Це тлумачення виражає сутність витрат лише через натурально-речовий склад, не беручи до уваги сутнісний, часовий аспекти даної проблеми [3].

Вчені та науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Розглянемо деякі з них в табл. 1.

Таблиця 1

#### Визначення поняття «витрати» як економічної категорії

Джерело	Визначення поняття «витрати»
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор [4, с. 37]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи втрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу.
Грещак М. Г., Коцюба О. С. [5, с. 26]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. [6, с. 43]	Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).
Зайдель Х. [7, 179 с.]	Витрати – це виражене в грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період.
Костенко Т. Д., Підгора С. О., Рижиков В. С., Панков В. А., Герасимов А. А., Ровенська В. В. [8, с. 179]	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їхньою реалізацією.

Продовження табл. 1

Джерело	Визначення поняття «витрати»
Крушельницька О. В. [9, с. 16]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг.
Кулішов В. В. [10, с. 76]	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.
Мельник Л. Г., Карінцева О. І. [11, с. 158]	Витрати – це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності.
Нуреев Р. М. [12, с. 535]	Витрати – усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату.
Онисько С. М., Марич П. М. [13, с. 123]	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва).
Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляев О. О. [14, с. 132]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції.
Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.[15, с. 32]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
Хел Р. Веріан [16, с. 356]	Витрати – це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною.
Цал-Цалко Ю. С. [17, с. 17]	Витратами 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.
Шим Джей К. [18, с. 15]	Витрати – показник у грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної мети.
Шмален Г. [19, с. 399]	Витрати – сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства протягом одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна.

Проаналізувавши дані табл. 1, видно, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. Останні не є витратами, це лише кошти, які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна простежити при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

На нашу думку, витрати можна розглядати з двох позицій. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, з другого – вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат. Витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відноситься до готової продукції.

У результаті господарської діяльності підприємства здійснюють різні витрати, які за своїм характером неоднаково залежать від процесу виробництва або зовсім не пов'язані з ним, але з погляду суспільних потреб є обов'язковими. Залежно від видів діяльності підприємства всі витрати розподіляються на дві великі групи: витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають у процесі надзвичайної діяльності. Класифікацію витрат за видами діяльності проілюстровано на рис. 1 [20, с. 160].

Облік і класифікація витрат займає чільне місце в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів і практиків. Зокрема, цими питаннями займалися такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. В. Сопко та інші.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

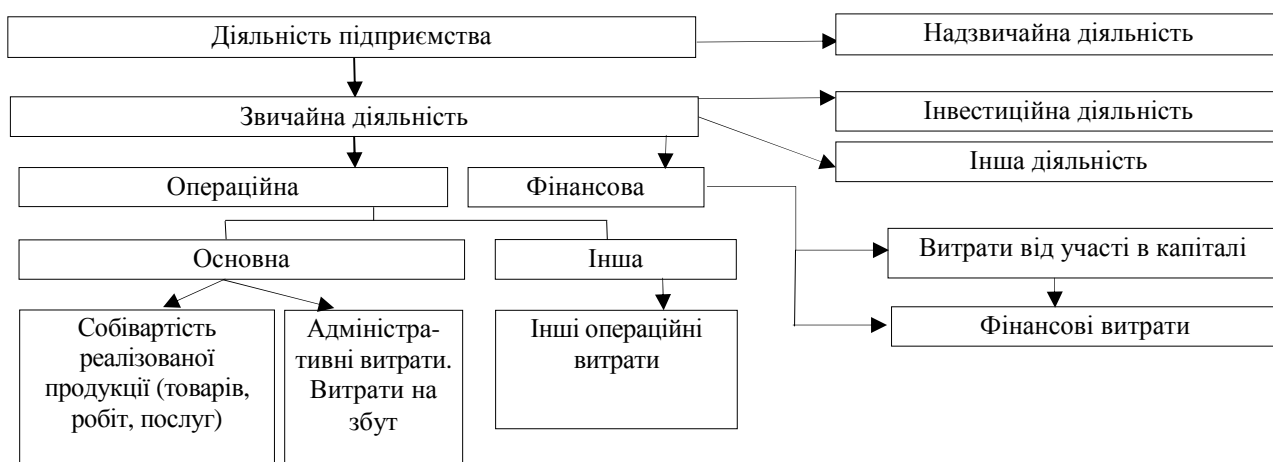


Рис. 1. Класифікація витрат за видами діяльності

Класифікувати витрати можна за різними ознаками, залежно від поставленої мети. При цьому, чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об’єктів. З метою задоволення потреб різних груп споживачів ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було за їх допомогою отримати найбільш повну інформацію. Професор Ф. Ф. Бутинець виділяє три напрямки класифікації витрат, які проілюстровано на рис. 2. В основу класифікації покладено принцип: різні витрати для різних цілей [20, с. 146].

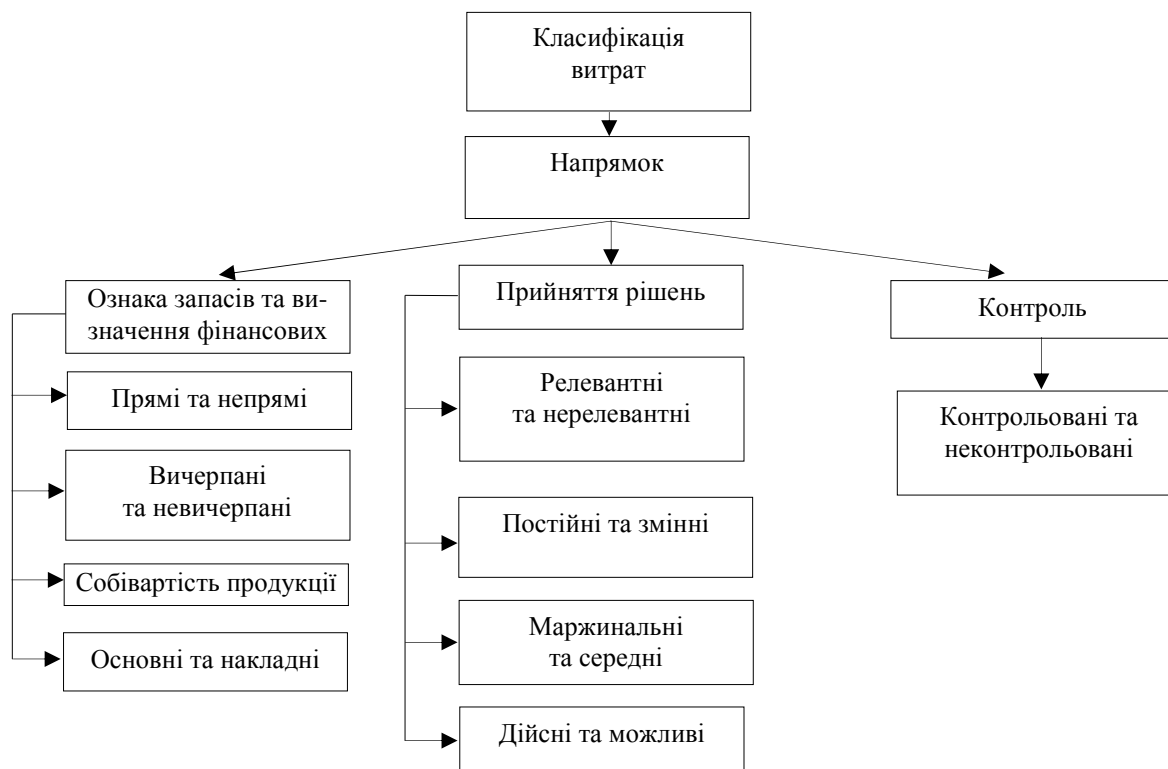


Рис. 2. Класифікація витрат в управлінському обліку

Так, для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) основними ознаками класифікації витрат можуть бути місця виникнення і центри відповідальності, періоди відображення, спосіб віднесення тощо. Коли ж необхідно прийняти управлінське рішення, то, насамперед, слід оцінювати витрати за доцільністю, роллю, залежністю від дій менеджерів, за кон’юнктурою.

Контроль і регулювання витрат здійснюють на основі їхньої класифікації за величиною, економічним змістом, складом, фазами кругообігу.

Усі витрати поділяються на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати. Найбільш широкою є класифікація витрат за наступними ознаками, що зображено на рис. 3.

В управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є здійснення допомоги керівнику в прийнятті правильних, обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, до яких витрат та вигід вони призведуть. Тому суть процесу класифікації витрат – це виявити ту частину витрат, на які може вплинути керівник підприємства.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різноманітні класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямків обліку витрат. Користувачі внутрішньої інформації вибирають такий напрямок обліку, в якому вони мають потребу для забезпечення інформацією проблеми, що вивчається.

Ознака класифікації	Групування витрат
1. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробу Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
6. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7. За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
8. За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
9. Залежно від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
10. За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

Рис. 3. Групування витрат за класифікаційними ознаками

Загальну класифікацію витрат згідно з потребами управлінського обліку навів Л. В. Івченко [3, с. 22] (табл. 2).

У бухгалтерському обліку інформацію про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». В стандарті викладена класифікація витрат з урахуванням їх поділу на прямі й непрямі, тобто за способом включення до собівартості продукції. Зокрема, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включають до собівартості продукції (робіт, послуг), поділяють на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Таблиця 2

### Класифікація витрат в управлінському обліку

Ознаки класифікації, згідно з функціями управління	Види витрат
1. Процес прийняття управлінських рішень	Явні та альтернативні; релевантні та нерелевантні; ефективні та неефективні
2. Процес прогнозування	Короткострокові та довгострокові
3. Процес планування	Заплановані та незаплановані
4. Процес нормування	Стандарти, норми і нормативи та відхилення від них
5. Процес організації	За місцями та сферами виникнення, функціями діяльності та центрами відповідальності
6. Процес обліку	Одноелементні та комплексні; за статтями калькуляції та економічними елементами; постійні, змінні; основні, накладні; прямі, непрямі; поточні, одноразові
7. Процес контролю	Контрольовані, неконтрольовані
8. Процес регулювання	Регульовані, нерегульовані
9. Процес аналізу	Фактичні, прогнозні, планові, кошторисні, стандартні, загальні, структурні, повні, часткові

**Висновки.** Дослідження економічної літератури дозволяє зробити висновок про те, що витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відноситься до готової продукції.

Сутність витрат діяльності підприємства в бухгалтерському обліку виражається через результати операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства, класифікація витрат дає змогу виявляти допущені прорахунки у їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої доцільності.

Класифікація витрат не вичерпується наведеним переліком, а є набагато ширшою. Багатогранність ознак, за якими групують витрати, зумовлена потребами, що постають перед користувачами такої інформації щодо управлінських рішень менеджерами в пошуку резервів зниження виробничих витрат.

### Список літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець; Мін-во освіти і науки України. – Житомир : Рута, 2002. – 592 с.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
3. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства / Л. Івченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 12–17.
4. Глен А. Велш. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор ; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
5. Грещак М. Г. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
6. Осовська Г. В. Економічний словник / Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
7. Зайдель Х. Основы учения об экономике / Х. Зайдель, Р. Теммен [пер. с нем.]. – М. : Дело ЛТД, 1994. – 400 с.
8. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / [Т. Д. Костенко, С. О. Підгора, В. С. Рижиков та ін.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с.
9. Крушельницька О. В. Управління витратами : навч. посіб. для студ. екон. спец. / О. В. Крушельницька. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 196 с.
10. Кулішов В. В. Економіка підприємства: теорія і практика : навч. посіб. / В. В. Кулішов. – К. : Ніка-Центр, Ельга, 2004. – 216 с.
11. Мельник Л. Г. Економіка підприємства : конспект лекцій [навч. посіб.] / Л. Г. Мельник, О. І. Карінцева. – Суми : Університетська книга, 2003. – 412 с.

12. Нуреев Р. М. Курс микроэкономики : учебник для вузов / Р. М. Нуреев. – М. : Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1998.
13. Онисько С. М. Фінанси підприємств : підруч. [для студентів ВНЗ] / С. М. Онисько, П. М. Марич. – [2-ге вид., стереотип]. – Львів : Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.
14. Кривенко К. Т. Політична економія : навч. посіб. / Кривенко К. Т., Савчук В. С., Бєляєв О. О. ; за ред. д.е.н., проф. К. Т. Кривенка. – К. : КНЕУ, 2005. – 508 с.
15. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
16. Хэл Р. Вэриан. Микроэкономика: промежуточный уровень / Хэл Р. Вэриан. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 767 с.
17. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 600 с.
18. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А. П. Калюжный] / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел. – М. : Филинь, 1996. – 344 с.
19. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия / Г. Шмален ; пер. с нем. А. Г. Портнева. – М., 1996. – 512 с.
20. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець ; Мін-во освіти і науки України. – Житомир : Рута, 2000. – 448 с.

*Стаття надійшла до редакції 28.02.2013.*

### **Відомості про авторів**

**Я. П. Пастернак**, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, Черкаський державний технологічний університет.

**А. А. Трубнікова**, студентка гр. БОМ-15, Черкаський державний технологічний університет.