

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-316-2-47>

УДК 338.512

Наталія БОНДАРЕНКО

Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

<https://orcid.org/0000-0003-4733-8159>

e-mail: bondarenkonatalya1@gmail.com

ВИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СУТНОСТІ ВИТРАТ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

У статті досліджено сутність поняття «витрати» у нормативних документах. Проаналізовано наявні підходи до трактування обліково-економічної категорії у економічній літературі, що дало можливість уточнити сутність дефініції «витрати». У процесі дослідження було встановлено суперечливість питання розмежування витрат та затрат, оскільки частина науковців вважає їх синонімами, а інша – наголошує на суттєвих розбіжностях між ними. З'ясовано, що дієва система упорядкування інформації про витрати надає можливість визначити особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Виявлено основні класифікаційні ознаки для розрізнення видів витрат та згруповано їх залежно від деталізації інформації, яку вони передають.

Ключові слова: витрати, підприємство, класифікація витрат, бухгалтерський облік, управління.

Natalya BONDARENKO

Oles Honchar Dnipro National University

DETERMINATION OF THE ACCOUNTING SUBSTANCE OF COSTS AND THEIR CLASSIFICATION

Enterprise costs have always been an important economic category, which characterizes the results of the enterprise and its profitability. The key condition for the organization of an effective management system is the reliability, completeness and promptness of the available information, about the costs, lost during the management process. This data is received by the management staff thanks to cost accounting, which is the central subsystem in the informational accounting system. The purpose of the article is to research and generalize the essence of costs and criteria for their classification, determination of the location of costs in the accounting system, and of enterprise management in modern economic conditions of development. The analysis of normative legal and scientific sources regarding aspect of the interpretation of the accounting and economic category "expenditure" testifies to its versatility and complexity. If in international and domestic regulatory documents, costs in most cases are interpreted as reduction of economic benefits, then in the scientific literature they are considered with three positions - financial, resource and accounting. In our opinion, it is appropriate to combine economic and accounting approach and to give the following definition to the researched category: costs are cost assessment of the resources consumed by the enterprise in the process of achievement certain defined purposes, the use of which leads to a reduction assets or an increase in liabilities, resulting in a decrease in equity capital (except in cases of its withdrawal or distribution by the owners). In the process of research, the controversial question was established distinguishing costs and expenses, as some scientists consider them synonyms, and the other emphasizes the essential differences between them. It was found that an effective system of organizing information about costs provides the ability to determine the peculiarities of the formation and distribution of costs for certain objects of management. The main classification features for distinguish types of expenses and group them depending on the detail of the information, which they transmit.

Keywords: costs, enterprise, classification of costs, accounting, management.

Постановка проблеми у загальному вигляді

та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Рівень витрат підприємства чинить вагомий вплив на конкурентоспроможність продукції на ринку та загальні результати господарської діяльності. Сучасні умови економічного розвитку вимагають від підприємств гнучкої політики та здатності швидко відреагувати на будь-які зміни, вчасно вжити відповідні заходи та здійснити корективи фінансово-господарської діяльності. Це можливо лише за умови наявності детальної та достовірної інформації про розмір та склад витрат, резерви їх зменшення в розрахунку на одиницю продукції. Основна аналітична інформація про витрати забезпечується лише системою бухгалтерського обліку, тому перебуває у прямій залежності від якості його організації на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вагомий внесок у наукові розробки з питань обліку, аналізу та управління витратами було здійснено такими науковцями, як А.М. Турило [9], Ю.Б. Кравчук [9], Ф.Ф. Бутинець [12], В.Я. Кудлак [6], В.А. Дерій [11], О.П. Півнюк [13], Г.І. Філіна [14], Д.Л. Лозинський [19], О.В. Адамик [20], О.Г. Шпикуля [24] та багатьма іншими вітчизняними та зарубіжними дослідниками. Попри наявну значну базу теоретичних розробок все ще залишається не до кінця розкритим ряд питань, що у свою чергу свідчить про потребу подальших наукових досліджень та підтверджує складність й актуальність питання, що вивчається.

Формулювання цілей статті

Метою статті є дослідження та узагальнення сутності витрат та критеріїв їх класифікації, визначення місця витрат в системі обліку та в управлінні підприємством в сучасних економічних умовах розвитку.

Виклад основного матеріалу

Для оцінки результатів діяльності підприємства використовується чимало економічних показників, головним серед яких являється прибуток. Саме завдяки йому поліпшується фінансова стійкість, незалежність та платоспроможність суб'єкта господарювання, виникає змога розширити обсяги діяльності, він сприяє покращенню добробуту власників. Прибуток виступає рушійною силою подальшого розвитку економіки країни, є ключовим спонукальним мотивом для започаткування власної справи та наступного вдосконалення організації господарських процесів, забезпечуючи тим самим прогрес соціально-економічної системи й підвищення рівня життя населення.

Прибуток перебуває у прямій залежності від розміру отриманих доходів та понесених при цьому витрат. Через це одними з найважливіших напрямків спрямування зусиль є мінімізація величини витрат в розрахунку на одиницю виготовленої продукції та оптимізація їх структури. Ефективна система управління витратами може стати визначальною конкурентною перевагою підприємства серед інших виробників аналогічної продукції, допомогти не лише зміцнити вже існуючі позиції, але й вийти на нові ринки збуту.

Облік витрат, будучи доволі трудомістким процесом, завжди займав одну з центральних позицій в загальній системі обліку на підприємстві. Завдяки комплексній інформації про розмір та види витрат управлінський персонал має змогу своєчасно реагувати на зміни й коригувати небажані відхилення в діяльності за рахунок прийняття відповідних управлінських рішень. Отримані дані щодо витрат повинні ретельно аналізуватися, адже їх зменшення не завжди є результатом підвищення продуктивності виробництва, у той час як і збільшення витрат не у всіх випадках свідчить про погіршення рівня роботи суб'єкта господарювання.

Управління витратами потребує чіткого розуміння їх сутності як однієї з основних обліково-економічних категорій, погляди та підходи щодо розуміння якої змінювалися на кожному етапі економічного розвитку суспільства. Наразі трактування сутності витрат наведено у таких нормативно-правових актах, як: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати», Концептуальна основа фінансової звітності, Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності (Методичні рекомендації № 145) тощо (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «витрати» в законодавчих та нормативних документах

Нормативно-правовий акт	Визначення
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 2]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
НП(С)БО 16 «Витрати» [3]	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
Концептуальна основа фінансової звітності [4]	Витрати – зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
Методичні рекомендації № 145 [5]	Поточні витрати підприємства торгівлі – грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів

Джерело: побудовано автором

Визначення витрат, що наведені в законодавчих та нормативно-правових актах, регламентуючих засади здійснення обліку, є міжнародно визнаними й майже однаковими за своєю сутністю, так як розглядають дану категорію лише з точки зору наслідків понесених підприємством витрат, тих змін, що відбуваються в складі ресурсів та джерел їх утворення. Суттєво відрізняється тлумачення, представлене в Методичних рекомендаціях № 145, оскільки акцентує увагу на ресурсному аспекті, грошовому виразі витрат живої та уречевленої праці. Оскільки більшість розглянутих визначень є майже тотожними, то доцільно ознайомитися з підходами до інтерпретації даної категорії, що були запропоновані вченими-економістами (табл. 2).

З-поміж усіх досліджених визначень найчастіше зустрічається трактування витрат як грошового вираження ресурсів, що використовуються підприємством з певною метою. Перевагою даного визначення є акцентування уваги саме на грошовій оцінці застосованих у господарській діяльності ресурсів, оскільки для цілей обліку та управління в основному використовують грошові показники, а не натуральні чи трудові. Попри це даний підхід до тлумачення базується на застосуванні такої категорії, як ресурси, яка має міждисциплінарний та багатоаспектний характер. Не всі ресурси, що залучаються в процесі діяльності,

розглядаються підприємством як витрати, що обумовлено неможливістю надати достовірну оцінку та/або доволі абстрактним характером останніх (наприклад, час чи інформація).

Таблиця 2

Підходи до визначення поняття «витрати» в економічній літературі

Автор	Трактування	Ключова ознака
Кудлак В.Я., Мессарош А.В. [6, с. 189]	Витрати – спожиті у грошовому вимірі ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні і фінансові) для досягнення підприємством певної мети (в основному, для виробництва і реалізації товарів і послуг)	Спожиті ресурси
Гринчучький В.І., Карапетян Е.Т., Погріщук Б.В. [7, с. 261]	Витрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період	Грошова оцінка вартості ресурсів
Мельник Л.Г., Карінцева О.І., Кубатко О.В. [8, с. 246]	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності.	Виплати або упущена вигода
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [9, с. 33-34]	Витрати – вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети	Вартісне вираження застосовано-спожитих ресурсів
Хэл Р. Вэриан [10, с. 356]	Витрати – це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною	Фактори виробництва
Дерій В.А. [11, с. 159]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами	Повністю або частково використані ресурси; зменшення зобов'язань
Бутинець Ф.Ф. [12, с. 13]	Витрати – грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції	Грошовий вираз ресурсів
Півнюк О.П. [13, с. 513]	Витрати – економічна категорія, яка відображає грошово-матеріальні ресурси, використані підприємством для здійснення його виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети за умови застосування найбільш ефективного варіанту їх використання	Використані грошово-матеріальні ресурси
Філіна Г.І. [14, с. 57]	Економічні витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів	Витрати втрачених можливостей
Міхненко А.А. [15]	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу	Зменшення вигоди або збільшення зобов'язань
Макконелл К.Р., Брю С.Л. [16, с. 45]	Витрати – виплати, які фірма повинна зробити, або доходи, які фірма зобов'язана забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах	Виплати фірми; доходи постачальника
Андросенко О.О. [17, с. 125]	Витрати – це вартість використаних ресурсів на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними методами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальну величину витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту	Вартість використаних ресурсів

Джерело: узагальнено автором

У визначенні, запропонованому Г.І. Філіною, витрати ототожнюються з «...сумою грошей, яку можна отримати» [14, с. 57], що, на нашу думку, не цілком доречно, оскільки ця категорія передбачає втрату / зменшення певної кількості ресурсів для майбутнього їх примноження. При цьому у наданому тлумаченні вдало підкреслено обмеженість ресурсів порівняно з кількістю можливих варіантів їх використання. Проведення господарської діяльності завжди передбачає наявність альтернатив та потреби в обранні найкращого варіанту розподілу доступних ресурсів між декількома напрямками їх використання.

Трактування дефініції «витрати», надане О.О. Андросенко, є ідеалізованим й відноситься скоріш до питання організації ефективного управління витратами на підприємстві, адже в реальних умовах господарювання хоча й вживаються заходи щодо оптимізації витрат, але ресурси далеко не завжди використовуються найбільш економічно вигідними методами.

Представлене тлумачення А.А. Міхненко являється віддзеркаленням бухгалтерського підходу, але в ньому допущена одна неточність. Авторка визначення не відносить збільшення зобов'язань до зменшення економічних вигід. Хоча таке викривлення змісту може бути наслідком друкарської помилки внаслідок пропущення частини тексту: «...у вигляді зменшення активів або...».

Загалом, бухгалтерський спосіб трактування досліджуваної категорії базується на виявленні економічних наслідків понесення витрат після закінчення виробничого процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді, коли відбувається документальне оформлення факту зменшення активів або збільшення зобов'язань. А відповідно до економічного підходу, часом виникнення витрат прийнято вважати моментом реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи надання послуг, котрий супроводжується зазвичай відтоком грошових коштів з підприємства.

Економічний підхід включає в себе фінансову та ресурсну позиції. З точки зору фінансового підходу, витрати визначаються як форма платежів за використані блага, які були отримані з зовнішнього

середовища. Їх прирівнюють до фактичного грошового вибуття, а саме виплат здійснених підприємством з метою запобігання можливості інших виробників використати ці ресурси. При ресурсному підході під витратами розуміють вартість ресурсів, що використовуються для створення нової вартості, досягнення підприємством основної цілі діяльності.

На нашу думку, доречно поєднати економічний та бухгалтерський підхід й надати наступне визначення досліджуваній категорії: витрати – це вартісна оцінка ресурсів, спожитих підприємством в процесі досягнення певних визначених цілей, використання яких призводить до зменшення активів або збільшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу (крім випадків його вилучення або розподілення власниками).

При наявній в економічній літературі багатоманітності поглядів науковців на зміст категорії «витрати», завдання виокремлення її сутності ускладнюється ще й існуванням різних поглядів щодо розмежування витрат та затрат. Однією з суттєвих проблем, яка виникла за роки становлення та подальшого розвитку економічних наук загалом та бухгалтерського обліку в Україні зокрема, є некоректний переклад запозичених іноземних термінів без врахування їх істотних відмінностей з подальшим вживанням у недоречний спосіб. Це призводить до викривлення змісту проведених досліджень, появи неточностей та подальших непорозумінь, що в свою чергу впливає на якість наявної теоретичної бази, яка становить підґрунтя для подальших досліджень. Деякі економісти, серед яких А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук Ю.Б. [18, с. 7] та інші, використовують у своїх працях ці поняття як синоніми, не роблячи жодних розмежувань. Прийнято вважати, що синонімічний підхід виник через складнощі перекладу першоджерел.

Більшість науковців заперечують синонімічне походження цих категорій, наголошуючи на суттєвих відмінностях між ними і неприпустимості необґрунтованої заміни одної дефініції на іншу. Кожен з них висвітлює своє бачення сутності витрат і затрат, намагаючись виокремити ключові критерії, за допомогою яких можна відрізнити кожне з даних понять. Основні підходи, що зустрічаються в економічній літературі, представлено у табл. 3.

Таблиця 3

Основні підходи до розмежування категорій «витрати» і «затрати»

Автор	Витрати	Затрати
Лозинський Д.Л. [19, с. 98]	Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства.	Поняття «затрати» є більш ширшим та має ключову рису: залежно від певних умов може виступати як актив та знаходити своє відображення в балансі або трансформуватись у витрати періоду. Затрати – зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.
Адамик О.В. [20, с. 208]	Витрати характеризують придбання активів відповідно до цільових програм.	Затрати вимірюють споживання ресурсів для виробництва послуг (робіт, продукції).
Юшак Ж.М. [21, с. 410], Різник І.В. [22, с. 87]	Витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність доходам.	Термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів.
Чирва А.А. [23, с. 272]	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу.	Затрати – це вартісне вираження використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.
Шпикуля О.Г. [24, с. 323]	1. Вартісний показник 2. Джерело: ресурси й активи 3. Рівень: визначається технологією і організацією виробництва 4. Вплив: продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту 5. Мінімізація: покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	1. Натурально-речовий показник 2. Джерело: вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво 3. Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів 4. Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару. 5. Мінімізація: оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами.
Левицька С.О. [25, с. 365]	Виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів. 1. Суб'єкт, що здійснює використання ресурсів: суб'єкти підприємницької діяльності 2. Форма вираження: грошова 3. Ресурси, що використовуються: грошові та інші, виражені у грошовій формі	Показники затрат визначають структуру ресурсів (матеріальних та людських), необхідних для виконання програми (кількість установ, кількість обладнання, кількість працівників, необхідних для здійснення програми тощо). 1. Суб'єкт, що здійснює використання ресурсів: головний розпорядник коштів (органи державної влади), розпорядники II та III рівня – виконавці бюджетних програм 2. Форма вираження: грошова, натуральна 3. Ресурси, що використовуються: всі, окрім грошових

Джерело: узагальнено автором

О.Г. Шпикуля та С.О. Левицька вважають, що затрати, на відміну від витрат, вимірюються тільки в натуральних показниках. Ми часткового погоджуємося з цим твердженням, але, на нашу думку, затрати

визначаються також і в трудових вимірниках. Наприклад, затрати праці можуть бути відображені в людино-годинах, людино-днях тощо. Щоб поставити витрати у відповідність отриманим доходам, потрібно використовувати грошовий вимірник, який являється найбільш універсальним, тому стосовно витрат має бути застосований вартісний підхід.

Окрім того, не досить доречним є спосіб виокремлення суб'єктів, які використовують ресурси, запропонований С.О. Левицькою. При складанні кошторису й веденні обліку в бюджетних установах, як правило, використовується термін «видатки», а не «затрати». Затрати виникають й у суб'єктів підприємницької діяльності, а значить даний критерій не прийнятний для виокремлення відмінних ознак досліджуваних категорій.

Науковці, що проводять дослідження в сфері обліку, акцентують увагу ще й на понятті «втрати», які з точки зору бухгалтерського обліку також визнаються витратами. На думку Ф. Ф. Бутинця під втратами «слід розуміти частину раціонального і нераціонального використання товару чи продукції, результатом якого є кількісне зменшення маси або втрата споживчих властивостей товару чи продукції» [26, с. 23]. Втрати, що зазнало підприємство, наприклад, внаслідок знецінення та псування активів, банкрутства покупця-дебітора не супроводжуються рухом ресурсів, а впливають на зменшення економічних вигід, які очікується отримати. Підприємство по суті несе прямі збитки.

Особливої уваги потребує також питання класифікації витрат підприємства, розгляд якого дозволить систематизувати їх загальну сукупність за певними групами (видами) для потреб обліку та управління, сформуванню більш цілісного бачення. Дієва система упорядкування інформації про витрати надає можливість визначити особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Виокремлення значної кількості класифікаційних ознак забезпечує вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, об'єктів та процесів, розкриває більше напрямків управління ними. У той же час виділення класифікаційних ознак повинно бути обґрунтованим, не містити зайвої інформації, яка буде лише відволікати увагу, на збір та опрацювання якої буде витрачений додатковий час й інші ресурси підприємства, які можна було б використати раціональніше.

На рис. 1 можна побачити склад витрат, наведений у НП(С)БО 16 «Витрати». Дана класифікація здійснена з точки зору їх групування відповідно до видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), за якими вони були понесені. В окрему групу виділено податок на прибуток, який також прийнято відносити до складу витрат підприємства.

Для обліку витрат операційної діяльності в НП(С)БО 16 «Витрати» представлено класифікацію за економічними елементами, яка складається з п'яти груп: «матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати» [3]. Дана класифікація дозволяє визначити обсяг понесених витрат в цілому по підприємству за певний проміжок часу без віднесення їх на окремі види продукції та інші загальновиробничі потреби, незалежно від того, де вони виникли. Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності, а саме заповнення третього розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2).

Не всі науковці погоджуються із запропонованою у НП(С)БО 16 «Витрати» класифікацією за елементами. Наприклад, В.П. Ярмоленко вважає, що таке групування не зовсім аргументоване [27, с. 21]. На його погляд, виокремлювати амортизацію в окрему групу не цілком правомірно, так як вона теж являється матеріальними затратами, як перенесення вартості основних засобів та нематеріальних активів на створювану продукцію у процесі їх використання при виготовлені. Відповідно до цього, пропонується поділ на чотири групи, тобто класифікація за елементами мала б наступний вигляд: матеріальні витрати (включаючи амортизацію основних засобів), витрати на оплату праці з відрахуваннями, інші операційні витрати.

Класифікація витрат за елементами не може повністю задовольнити інформаційні потреби суб'єкта господарювання про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Тому виникає потреба в розгляді інших способів класифікувати витрати підприємства (табл. 4).

В економічній літературі найчастіше зустрічається класифікація витрат підприємства за такими трьома напрямками:

1. Для прийняття рішень управлінським персоналом, планування на наступні періоди (постійні та змінні; маржинальні (граничні) та середні; релевантні та нерелевантні тощо).
2. Для визначення собівартості продукції та обліку понесених витрат (за елементами; за статтями калькуляції; прямі та непрямі витрати; витрати на продукцію та витрати періоду; одноелементні та комплексні тощо).
3. Для здійснення процесу контролювання й регулювання (регульовані та нерегульовані; нормовані та ненормовані; в межах норм та понаднормові; заплановані та незаплановані тощо).

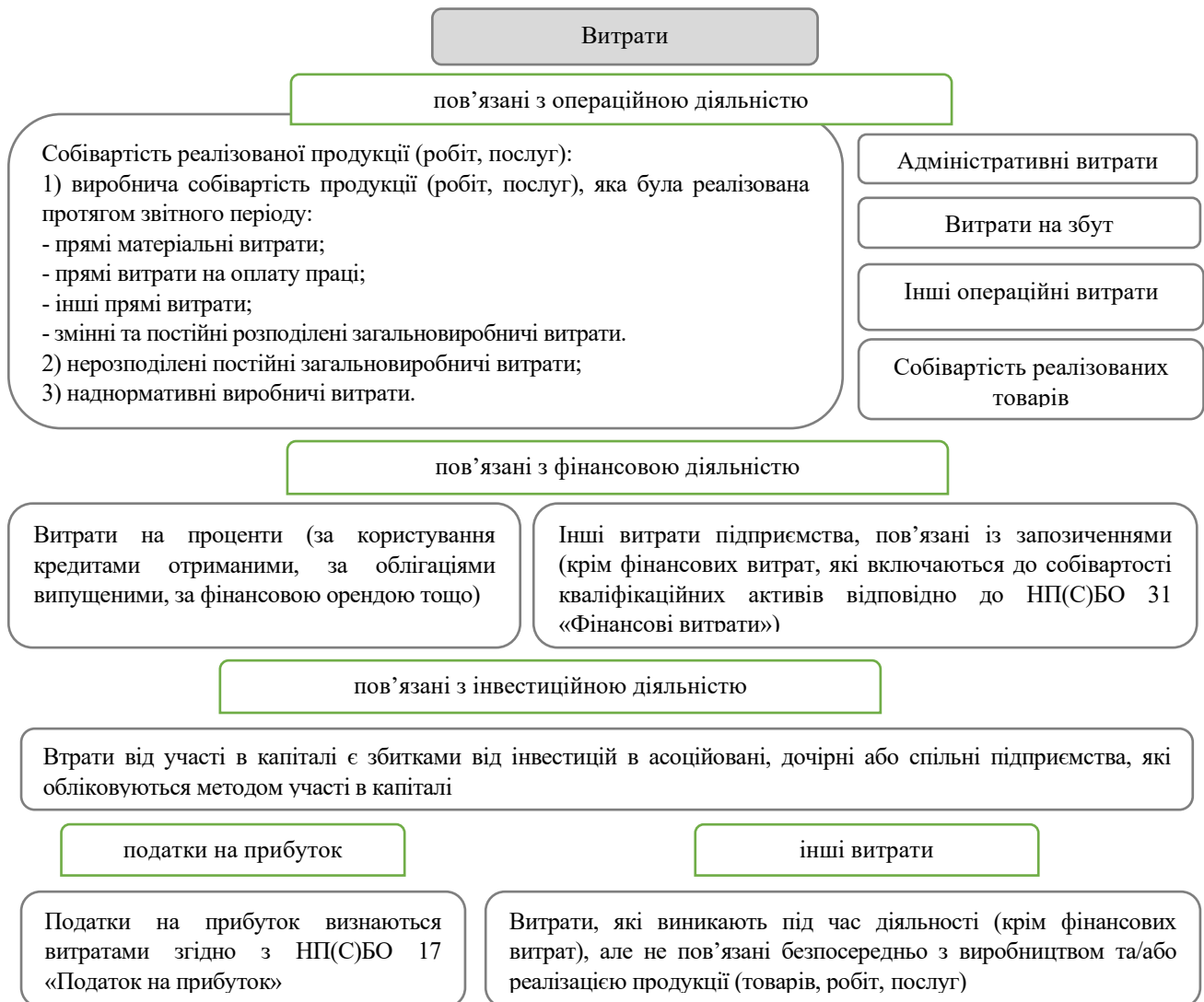


Рис. 1. Класифікація витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: побудовано автором на основі [3]

Таблиця 4

Деякі підходи до класифікації витрат підприємства

Напрямок класифікації	Мета	Вид витрат
1	2	3
1. За способом віднесення до собівартості	Управління розподілом витрат за окремими об'єктами	- прямі; - непрямі (опосередковані)
2. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Основа аналізу беззбитковості виробництва. На цьому поділі ґрунтується система «директ-кост», яка використовується для цілей прийняття управлінських рішень	- постійні; - змінні (пропорційні, прогресивні, регресивні); - умовно-постійні; - умовно-змінні
3. За місцем здійснення контролю	Для оперативного контролю витрат на різних рівнях управління	- за місцями виникнення; - за центрами відповідальності
4. За центрами відповідальності	Формування залежності обліку витрат від організаційної структури підприємства	- витрати виробництва; - витрати цеху; - витрати дільниці та ін.
5. За рівнем контрольованості	Для оцінки можливості впливу на витрати, зменшення обсягу неконтрольованих витрат	- контрольовані; - неконтрольовані; - частково контрольовані
6. За впливом на прийняття рішень	Аналіз результатів прийняття управлінських рішень з метою їх регулювання в майбутньому	- релевантні (виправні, повторні, очікувані); - нерелевантні
7. За відношенням до потужності підприємства	Для аналізу залежності постійних витрат від змін обсягу поточної діяльності	- обов'язкові; - дискреційні
8. За методом обчислення	Для потреб оцінки поведінки витрат, прийняття рішень щодо збільшення обсягів діяльності	- маржинальні (граничні); - середні
9. За відношенням до виробничого процесу	Виявлення резервів зниження витрат при плануванні	- основні (виробничі); - накладні (невиробничі)

1	2	3
10. За характером виробництва	Управління та аналіз витрат в розрізі видів виробничого процесу	- основне виробництво; - допоміжне виробництво; - обслуговуюче виробництво
11. За встановленими нормами	Аналіз ефективності встановлених норм та причин можливих відхилень.	- в межах норм; - понаднормові
12. За спрямуванням для забезпечення цілей управління	Управління та аналіз витрат в розрізі поточної виробничо-господарської діяльності підприємства	Витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування та ін. витрати поточної господарської діяльності
13. За видами діяльності підприємства	Управління та аналіз витрат в розрізі видів діяльності підприємства	- операційні; - інвестиційні; - фінансові
14. За статтями калькуляції	Для отримання інформації про виробничу й повну собівартість кожного об'єкта обліку витрат (кожної калькуляційної одиниці)	Сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати, комплектуючі вироби, супутні роботи й послуги; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи; основна і додаткова зарплата виробничих робітників; вирахування на соціальні потреби; на підготовку та освоєння виробництва; загальногосподарські витрати; витрати через брак тощо.
15. За терміном генерування прибутку	Аналіз напрямків спрямування витрат, управління розподілом між поточною діяльністю та розширенням виробництва	- спрямовані на розвиток підприємства; - пов'язані з поточною господарською діяльністю
16. За принципом альтернативності	Для оцінки альтернативності витрат, можливості вигіднішого використання	- явні (зовнішні); - неявні (приховані)

Джерело: побудовано автором за даними [28], [29], [30], [31]

Окрім зазначених вище, існує ще велика кількість інших підходів до питання класифікації витрат, що підкреслює її значимість не лише для цілей бухгалтерського обліку, а й для інших наук і сфер діяльності людини, а також показує зацікавленість вчених у розробці такої класифікації, яка охопила б одночасно всю різноманітність витрат підприємства з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності суб'єкта господарювання.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі

Витрати відіграють важливу роль у функціонуванні підприємства. Вони здійснюються для виконання поставлених ним завдань та досягнення певної мети. Здійснений аналіз нормативно-правових та наукових джерел щодо аспекту тлумачення обліково-економічної категорії «витрати» свідчить про її багатогранність й комплексність. Якщо в міжнародних та вітчизняних нормативних документах витрати у більшості випадків трактуються як зменшення економічних вигід, то в науковій літературі їх розглядають з трьох позицій – фінансової, ресурсної та бухгалтерської. Узагальнюючи результати дослідження сутності поняття, ми вважаємо, що витрати – це вартісна оцінка ресурсів, спожитих підприємством в процесі досягнення певних визначених цілей, використання яких призводить до зменшення активів або збільшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу (крім випадків його вилучення або розподілення власниками). У процесі дослідження було встановлено суперечливість питання розмежування витрат та затрат, оскільки частина науковців вважає їх синонімами, а інша – наголошує на суттєвих розбіжностях між ними. Ми дотримуємося думки, що затрати являють собою вартісну оцінку використаних ресурсів, не зменшують власний капітал підприємства й можуть бути визначені як у вартісних, так і в натурально-речових показниках. Окрім того, питання обліку витрат ускладнюється ще й потребою обрання із великої сукупності класифікаційних ознак тих, які представляють найбільший інтерес для потреб управління.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Мініфіну від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджено наказом Мініфіну від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
4. Концептуальна основа фінансової звітності: прийнята РМСБО 01.09.2010 р. № 929_009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text
5. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2005 р. № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text>

6. Кудлак В.Я., Мессарош А.В. Сутність та структура витрат підприємства. Матеріали VI Міжнародної науково-технічної конференції молодих учених та студентів. Актуальні задачі сучасних технологій: Тернопіль 16-17 листопада 2017. С. 189-190.
7. Гринчуцький В.І. Економіка підприємства: [навч. посіб.] / В.І. Гринчуцький, Е.Т. Карапетян, Б.В. Погрішук. К.: Центр учбової літератури, 2010. 304 с.
8. Економіка підприємства: [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / за заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. Суми: Університетська книга, 2019. 864 с.
9. Турило А. М. Управління витратами підприємства / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
10. Хэл Р. Вэриан. Микроэкономика: промежуточный уровень / Хэл Р. Вэриан. М.: ЮНИТИ, 1997. 767с.
11. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1(26). С. 154-160.
12. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 1(22). С. 11-18.
13. Півнюк О.П. Економічна суть, класифікація витрат виробництва та собівартості продукції в умовах глобалізації економіки України. Економічні науки. Облік і фінанси. 2010. № 7 (25). Ч. 2. С. 506-524.
14. Філіна Г.І. Управління витратами та цінами: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Г.І. Філіна. К.: ДП «Видавничий дім «Персонал»», 2008. 240 с.
15. Міхненко А.А. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку / The first economic and legal discussions. URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1017/>
16. McConnell C.R. Economics: Principles, problems and policies / Campbell R. McConnell, Stanley L. Brue, Sean Masaki Flynn Dr // Second Edition. New York, San Francisco, Toronto, London, McGraw-Hill Book Company, 1963. p. 773 p.
17. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2016. Вип. № 15. С. 122-126.
18. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: [навч. посібник]. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
19. Лозинський Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2009. № 4(50). С. 96-98.
20. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу. Наука молода. Збірник наукових праць Ради молодих вчених Тернопільського національного економічного університету. 2013. Вип. № 20. С. 203-209.
21. Ющак Ж.М. Економіко-правова сутність витрат. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир: ЖДТУ, 2012. Вип. № 2 (23). С. 405-411.
22. Різник І.В. Розмежування термінів «витрати» та «затрати» для потреб господарювання. Управління розвитком. 2014. Вип. № 9 С.85-88.
23. Чирва А.А. Терміни «витрати» та «затрати»: проблеми визначення. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 722. С. 267-272.
24. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці господарювання. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: зб. наук. праць. Луцьк, 2008. Вип. № 5(20), ч. 1. 367 с.
25. Левицька С.О., Лук'янчук Л.В. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати. Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка: збірник наукових праць. Рівне, 2007. Вип. № 2(38). URL: https://revolution.allbest.ru/audit/01164973_0.html#text
26. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. Житомир: ПП «РУТА», 2007. 576 с.
27. Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2000. № 11. С. 20-24.
28. Лаврик У.В., Бондик К.Ю. Сучасні підходи до управління витратами промислових підприємств. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2013. №. 24. С. 360-369.
29. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Сер. «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». 2012. № 1 (22). С. 11-18.
30. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.] / В.В. Сопко. К.: КНЕУ, 2006. 526 с.
31. Атамас П.Й. Управлінський облік: [2-ге вид. навч. посібник] / П.Й. Атамас. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.

References

1. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: zatverdzheno nakazom Minfinu vid 07.02.2013 r. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»: zatverdzheno nakazom Minfinu vid 31.12.1999 r. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
4. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti: pryiniata RMSBO 01.09.2010 r. № 929_009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text
5. Metodichni rekomendatsii z formuvannia skladu vytrat ta poriadku yikh planuvannia v torhovelnii diialnosti: nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan yevropeiskoi intehratsii Ukrainy vid 22 travnia 2005 r. № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text>
6. Kudlak V.Ia., Messarosh A.V. Sutnist ta struktura vytrat pidpriemstva. Materialy VI Mizhnarodnoi naukovo-tekhnichnoi konferentsii molodykh uchenykh ta studentiv. Aktualni zadachi suchasnykh tekhnolohii: Ternopil 16-17 lystopada 2017. S. 189-190.
7. Hrynychtskyi V.I. Ekonomika pidpriemstva: [navch. posib.] / V.I. Hrynychtskyi, E.T. Karapetian, B.V. Pohrishchuk. K.: Tsentri uchbovoi literatury, 2010. 304 s.
8. Ekonomika pidpriemstva: [pidruchnyk dlia stud. vyshch. navch. zakl.] / za zah. red. d.e.n., prof. L.H. Melnyka. Sumy: Universytetska knyha, 2019. 864 s.
9. Turylo A. M. Upravlinnia vytratamy pidpriemstva / A.M. Turylo, Yu.B. Kravchuk, A.A. Turylo. K.: Tsentri navchalnoi literatury, 2006. 120 s.
10. Hel R. Verian. Mikroekonomika: promezhutochnyj uroven / Hel R. Verian. M.: YuNITI, 1997. 767s.
11. Derii V.A. Termin «vytraty» i yoho traktuvannia dlia potreb obliku i kontroliu. Halyskyi ekonomichnyi visnyk. 2010. № 1(26). S. 154-160.
12. Butynets F.F. Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. 2012. № 1(22). S. 11-18.
13. Pivniuk O.P. Ekonomichna sut, klasyfikatsiia vytrat vyrobnytstva ta sobivartosti produktsii v umovakh hlobalizatsii ekonomiky Ukrainy. Ekonomichni nauky. Oblik i finansy. 2010. № 7 (25). Ch. 2. S. 506-524.
14. Filina H.I. Upravlinnia vytratamy ta tsinamy: [navch. posib. dlia stud. vyshch. navch. zakl.] / H.I. Filina. K.: DP «Vydavnychiy dim «Personal»», 2008. 240 s.
15. Mikhnenko A.A. «Vytraty» ta «zatraty»: uzgodzhennia poniat v bukhhalterskomu obliku / The first economic and legal discussions. URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1017/>
16. McConnell C.R. Economics: Principles, problems and policies / Campbell R. McConnell, Stanley L. Brue, Sean Masaki Flynn Dr // Second Edition. New York, San Francisco, Toronto, London, McGraw-Hill Book Company, 1963. r. 773 s.
17. Androsenko O.O. Ekonomichna sutnist vytrat vyrobnytstva ta yikh rol u systemi upravlinnia diialnistiu promyslovykh pidpriemstv. Naukovyi visnyk Mizhnarodnogo humanitarnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment. 2016. Vyp. № 15. S. 122-126.
18. Turylo A.M., Kravchuk Yu.B., Turylo A.A. Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: [navch. posibnyk]. K.: Tsentri navchalnoi literatury, 2006. 120 s.
19. Lozynskyi D.L. «Vytraty» ta «zatraty»: uzgodzhennia poniat v bukhhalterskomu obliku. Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnogo universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky. 2009. № 4(50). S. 96-98.
20. Adamyk O.V. Rozmezhuвання poniat vytraty, zatraty, vydatky ta osoblyvosti yikh zastosuvannia uchasnykamy biudzhethnogo protsesu. Nauka moloda. Zbirnyk naukovykh prats Rady molodykh vchenykh Ternopilskoho natsionalnogo ekonomichnogo universytetu. 2013. Vyp. № 20. S. 203-209.
21. Yushchak Zh.M. Ekonomiko-pravova sutnist vytrat. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Zhytomyr: ZhDTU, 2012. Vyp. № 2 (23). S. 405-411.
22. Riznyk I.V. Rozmezhuвання terminiv «vytraty» ta «zatraty» dlia potreb hospodariuvannia. Upravlinnia rozvytkom. 2014. Vyp. № 9 S.85-88.
23. Chyryva A.A. Terminy «vytraty» ta «zatraty»: problemy vyznachennia. Visnyk Natsionalnogo universytetu «Lvivska politekhnika». 2012. № 722. S. 267-272.
24. Shpykuliak O.H. Instytut vytrat v ekonomichnii teorii i praktytsi hospodariuvannia. Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy»: zb. nauk. prats. Lutsk, 2008. Vyp. № 5(20), ch. 1. 367 s.
25. Levytska S.O., Lukianchuk L.V. Ekonomichna sutnist definitsii vykorystannia resursiv: vytraty, vydatky, zatraty. Visnyk natsionalnogo universytetu vodnogo hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Ekonomika: zbirnyk naukovykh prats. Rivne, 2007. Vyp. № 2(38). URL: https://revolution.allbest.ru/audit/01164973_0.html#text
26. Butynets F.F. Bukhhalterskyi oblik v torhivli: pidruchnyk / F.F. Butynets, N.M. Maliuha. Zhytomyr: PP «RUTA», 2007. 576 s.
27. Yarmolenko V.P. Pro sklad i klasyfikatsiiu vyrobnych vytrat. Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi. 2000. № 11. S. 20-24.
28. Lavryk U.V., Bondyk K.Iu. Suchasni pidkhody do upravlinnia vytratamy promyslovykh pidpriemstv. Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnogo tekhnichnogo universytetu. Ekonomichni nauky, 2013. № 24. S. 360-369.
29. Butynets F.F. Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu: mizhnar. zb. nauk. prats. Ser. «Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analizu». 2012. № 1 (22). S. 11-18.
30. Sopko V.V. Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom: [navch. posib.] / V.V. Sopko. K.: KNEU, 2006. 526 s.
31. Atamas P.I. Upravlinskyi oblik: [2-he vyd. navch. posibnyk] / P.I. Atamas. K.: Tsentri uchbovoi literatury, 2009. 440 s.