

ВИТРАТИ І ЗАТРАТИ В ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА ДОЦІЛЬНІСТЬ РОЗМЕЖУВАННЯ

У статті визначено протиріччя щодо використання в діючих нормативних документах з обліку витрат термінів «витрати» і «затрати». Порівняно національні та міжнародні підходи щодо необхідності розмежування окреслених економічних категорій, визначено можливі перешкоди на шляху гармонізації вітчизняної системи обліку відповідно до міжнародних засад.

The article determines contradictions regarding the use of cost accounting terms «costs» and «expenses». The national and international approaches to the necessary distinction of outlined economic categories are compared, a possible barriers to the harmonization of national accounting system in accordance with international principles are identified.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Ефективна діяльність будь-якого підприємства та прийняття адекватних управлінських рішень неможливі без своєчасної, актуальної, достовірної інформації про витрати, що були понесені. Достовірне визначення фінансового результату від провадження господарської діяльності неможливе без визначення розмірів витрат, які були здійснені, а отримання стабільного прибутку неможливе без ефективного управління витратами, отже, без обліку витрат.

З урахуванням процесу трансформації системи бухгалтерського обліку України на міжнародні засади обліку та звітності важливим є визначення та порівняння підходів до трактування сутності категорій «витрати» і «затрати» у міжнародній практиці та національних нормативах бухгалтерського обліку, визначення доцільності їх розмежування. Під впливом відсутності єдиних підходів до визначення змісту та необхідності розмежування категорій «витрати» і «затрати» у вітчизняній практиці облікового знання окреслена проблема набуває особливої актуальності.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питання визначення змісту категорії витрати і затрати було розглянуто в працях багатьох українських та зарубіжних учених, серед яких: П. Й. Атамас [1, с.34], М. С. Пушкар [2, с.241–328], Ю. С. Цал-Цалко [3, с.656], В. В. Сопка [4, с.6–23], М. І. Скрипник [5, с.274–286], Ю. С. Погорелов [6, с.540], Т. Ю. Бондаренко [7, с.247].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не зменшуючи наукового значення досягнень попередників, зауважимо на необхідність подальшого дослідження доцільності розмежування категорій витрати і затрати з огляду на визначення їх місця у стадіях обороту капіталу та впливу на оборот капіталу, а також в контексті застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Постановка завдання. Метою статті є визначення необхідності розмежування категорій витрати і затрати, вивчення дискусійних аспектів щодо їх розуміння у нормативних джерелах та науковій літературі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначимо передумови необхідності розмежування категорій «витрати» і «затрати» за вітчизняними нормативами.

Дослідження чинних нормативних документів з обліку (табл. 1) показує: термін «затрати» у чистому вигляді не використовується, замість нього використовується термін «витрати». Однак, подальший аналіз нормативів дозволив визначити: більше ніж у половини досліджених нормативів використовується термін «матеріальні затрати» як складова витрат за елементами. Витрати за елементами нормативно визначені та

необхідні для розрахунку загального обсягу матеріальних ресурсів, які використовуються підприємствами в операційній діяльності та відповідно, при заповненні розділу 3 «Елементи операційних витрат» Форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [8]. Поряд з цим термін «матеріальні витрати» (групування витрат за статтями калькуляції) використовується для визначення обсягів тих самих матеріальних ресурсів, що включаються до виробничої собівартості продукції за цей період.

Таблиця 1

Використання термінів «витрати» та «затрати» у нормативних документах з обліку за галузями економіки

Джерело (нормативний документ)	Термін «витрати»	Термін «затрати»	Інше	
			Термін «матеріальні затрати» як частина витрат за елементами	Термін «матеріальні витрати» як частина витрат за елементами
А	1	2	3	4
1. П(С)БО 16 «Витрати»	+	-	+	-
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	+	-	+	-
3. Методичні рекомендації з питань собівартості продукції (робіт і послуг) промисловості» № 373	+	-	-	+
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573	+	-	+	-
5. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 226	+	-	+	-
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті № 65	+	-	-	+

Діючий законодавчий підхід наочно репрезентує протиріччя: використання у нормативних документах термінів «витрати» і «матеріальні затрати» як частини витрат за елементами за відсутності пояснення їх відмінності або схожості у жодному нормативі з обліку. Таким чином, необхідність дослідження обох категорій – витрати і затрати, – обумовлена законодавством.

Крім того, діюче нормативне визначення витрат для промисловості та машинобудування, зокрема [9], на відміну від визначення витрат для підприємств непромислового сектору економіки, наприклад, торгових підприємств [10], прямо не передбачає відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

При цьому саме у промисловості в процесі виробництва за трудовою теорією вартості К. Маркса створюється додаткова вартість, торгівля створення додаткової вартості не передбачає. Таким чином виникає наступне протиріччя: нормативне визначення витрат не враховує особливості промислового виробництва, яке передбачає створення додаткової вартості у виробничому процесі як основу для отримання прибутку, як основу руху і нагромадження капіталу.

За результатами дослідження визначено протиріччя у нормативних документах:

1. Використання термінів «витрати» і «матеріальні затрати» як частини витрат за елементами за відсутності пояснення їх відмінності або схожості у нормативах з обліку.
2. Нормативне визначення терміну «витрати» не враховує особливостей промислового виробництва, зокрема, створення додаткової вартості у виробничому процесі – основу для отримання прибутку, основу руху і нагромадження капіталу.

З урахуванням визначених протиріч визначено такі «проблемні місця» у нормативних документах:

- критерієм розмежування затрат і витрат є лише одна ознака групування витрат – за елементами;
- відсутність обґрунтованого пояснення щодо розмежування категорій витрати і затрати;
- ігнорування поняття затрати у нормативній літературі, і, натомість, масове використання поняття витрати без визначення відмінностей між категоріями;
- ігнорування зв'язку категорії затрати з процесом промислового виробництва;
- ігнорування у нормативному визначенні категорії витрати фундаментальної особливості промислового виробництва – створення додаткової вартості у виробничому процесі – основу для отримання прибутку, основу руху і нагромадження капіталу в галузі промисловості та в економіці в цілому.

Дослідження окресленої проблематики обґрунтовує доцільність аналізу існуючих поглядів науковців на трактування сутності категорій витрати і затрати.

Уточнимо категорії «витрати» і «затрати» за Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [11] фінансову звітність за міжнародними стандартами повинні складати: публічні акціонерні товариства (з 2011 року), банки, страховики та підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України. Таким чином, необхідним для дослідження є вивчення нормативної бази за міжнародними стандартами звітності і обліку щодо трактування термінів «витрати» і «затрати».

Аналіз діючих Міжнародних нормативів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема «International Accounting Standard 2» (далі – IAS 2) [12] показує: в міжнародній практиці для відображення термінів «затрати» і «витрати» використовуються терміни «costs» та «expenses» відповідно. Отже, визначені терміни відокремлені один від одного. Подальше дослідження коректності перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема IAS 2 – МСФЗ 2 «Запаси», на українську і російську мови виявило методологічні неточності перекладу (рис. 1):

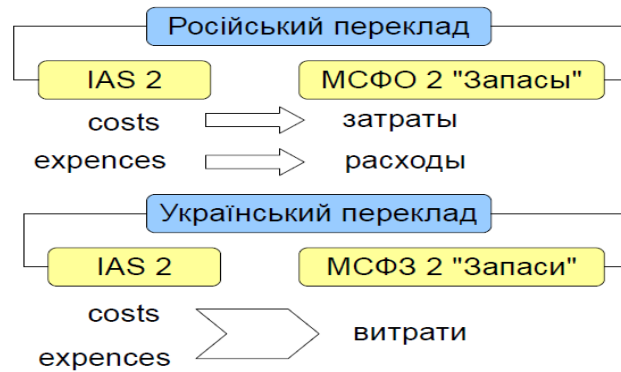


Рис. 1. Методологічні неточності перекладу категорій «costs» та «expences» на українську мову

Аналіз перекладу тлумачення категорії «витрати» («expences») свідчить про те, що визначення є подібним до визначення за П(С)БО 16 «Витрати» [13]. Однак, на відміну від визначення за П(С)БО 16, для витрат використано характеристику «consumption of assets» – у перекладі з англійської – «споживання активів», а не «зменшення активів». Зменшення активів є наслідком витрат, а споживання – характеристика більш доцільна для затрат, наприклад, споживання (використання) ресурсів у процесі виробництва. Звідси, використання національного «зменшення активів» є більш доцільним для терміну «витрати» при організації обліку витрат операційної діяльності.

Результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати: приведення чинних українських нормативів з обліку у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності неможливе без розмежування термінів «витрати» і «затрати» та введення категорії «затрати» в нормативну практику облікового знання.

Розглянемо передумови розмежування категорій «витрати» і «затрати» в працях вчених попередників.

Аналіз наукових праць, в яких досліджуються питання визначення сутності витрат та необхідності розмежування категорій затрати і витрати, дозволив виокремити два підходи до цієї проблеми: 1) єдність категорій витрати і затрати та 2) розмежування цих категорій. Так, представники першої групи П. Й. Атамас [1, с.34], М. С. Пушкар [2, с.241], Ю. С. Цал-Цалко [3, с.5], Т. Ю. Бондаренко [7, с.6], відповідно до чинних нормативів обліку виділяють в структурі бухгалтерського понятійно-категоріального апарату щодо обліку витрат тільки категорію витрат. Ця група вчених розглядає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [7, с.196; 13], або витрати розглядаються як вартість усіх матеріалів та послуг, що витрачаються [1, с.34; 3, с.5]. Окреслена позиція є дискусійною – категорія затрати має право на існування, з точки зору своєї економічної спрямованості.

Друга група вчених розрізняє і категорію витрат, і категорію затрат. Це М. І. Скрипник [5, с.274–286], Ю. С. Погорелов [6, с.540], В. В. Сопко [4, с.274] та інші. Розвиваючи наведений підхід до необхідності розмежування затрат і витрат, зауважимо: відповідно до трудової теорії вартості К. Маркса передумовою для розмежування понять «витрати» і «затрати» є необхідність створення нової і додаткової вартості в процесі кругообігу і зростання капіталу, що не відповідає змісту категорії «витрати» як загальноприйнятого показника, який характеризує діяльність підприємства, отже, – оборот його капіталу.

Розбіжність категорій витрати і затрати за поглядами окремих учених зумовлена:

- різним часом їх виникнення і джерелом відшкодування [6, с.540];
- різним економічним змістом – використання ресурсів у виробництві не коректно

визначати як витрати: ані вибуття активів із власності підприємства, ані зменшення власного капіталу не відбувається;

- ресурсною природою: затрати передбачають використання ресурсів [5, с.274–286];
- відношенням до процесу виробництва: затрати передбачають створення нової і додаткової вартості; затрати передбачають перетікання вартості на калькуляційних рахунках.

Зокрема, Ю. С. Погорелов визначає: тлумачення розбіжностей між поняттями затрати і витрати зумовлені різним часом їх виникнення (затрати виникають у момент реальної трансформації активів, а витрати – у момент зміни активів або зобов'язань) та джерелом відшкодування (затрати відшкодовуються за рахунок доходів підприємства у теперішньому та майбутніх періодах, а витрати – за рахунок доходів підприємства теперішнього періоду, коли вони виникли) [6, с.540]. Розвиваючи наведений підхід до визначення затрат і витрат, зауважуємо: визначені категорії характеризують сукупність спожитих економічних ресурсів на різних стадіях кругообігу капіталу.

Виходячи з трудової теорії вартості К. Маркса [14, с.96], загальна формула капіталу має вигляд:

$$Г - Т - Г' \quad (1)$$

де $Г' = Г + \Delta Г$ – сума авансованого капіталу та певний його приріст.

Приріст капіталу відбувається за рахунок створення нової вартості у процесі виробництва, зокрема за рахунок створення додаткової вартості як елементу нової вартості. Створення додаткової вартості відбувається за рахунок використання праці найманих виробничих робітників і в собівартості проявляється через трудові затрати. Таким чином саме затрати за своєю економічною природою (лише вони передбачають споживання економічних ресурсів) є доцільними на етапі виробництва продукції. Однак на цьому оборот капіталу на завершується.

Таблиця 2

Критерії розмежування понять «затрати» і «витрати»

Критерії	Затрати	Витрати
Сфера використання [6, с.540]	Переважно управління	Переважно облік
Сутність показника [6, с.540]	Відбиває реальний рух і трансформацію ресурсів	Відбиває зменшення активів і збільшення зобов'язань за період
Використання для формування звітності	Визначення показників виробничого процесу підприємства	Визначення фінансового результату діяльності підприємства
Перехід у майбутні періоди [6, с.540]	Можуть переходити в майбутні періоди	Не можуть переходити в майбутні періоди
Джерело відшкодування	Дохід підприємства, прибуток (для втрат) в теперішніх і майбутніх періодах	Дохід підприємства в теперішньому періоді
Сфера виникнення відповідно до руху капіталу	Виробництво	Реалізація
Сутнісний зміст	Споживання ресурсів, зміна їх натурально-речової форми, створення нової вартості, перетікання активів на калькуляційних рахунках	Зменшення економічних вигод через зменшення активів або збільшення зобов'язань

Вплив на процес кругообігу капіталу	Збільшення капіталу через створення нової і додаткової вартості на етапі виробництва	Зменшення капіталу
Економічна спрямованість	Зростання капіталу	Отримання доходів
Методи, використовувані для визначення моменту виникнення [6, с.540]	Метод нарахування, касовий метод	Метод нарахування

За загальною формулою капітал проходить сферу виробництва і продовжує рух далі, до сфери обігу. Таким чином додаткова вартість не може виникнути (бути отриманою) без сфери обігу [14, с.96].

Крім того, продукція перетворюється у товар в момент реалізації, що зумовлює продовження кругообігу капіталу [14, с.96]. Отже, на визначеному етапі руху капіталу використання категорії затрати недоцільно – ця категорія не може віддзеркалити процес реалізації, тобто зменшення активів під час реалізації через перехід права власності на такі активи до покупця. Водночас, категорія витрати передбачає зменшення капіталу через зменшення активів, отже є доцільною саме на етапі реалізації продукції.

Таким чином, затрати як економічна категорія є доцільними на етапі виробництва продукції, а витрати – на етапі її реалізації. Наслідком отриманого висновку є виокремлення наступної розбіжності визначених категорій: відмінність економічної спрямованості. Означена відмінність передбачає: витрати спрямовані на отримання доходів, отже, повинні відповідати доходам задля отримання яких вони понесені; затрати передбачають створення нової вартості – отже зростання капіталу.

З урахуванням наведеного вище, витрати як економічна категорія пов'язані зі сферою обігу, а не виробництва. Отже витрати і затрати є взаємопов'язаними і взаємообумовленими категоріями, які характеризують діяльність підприємства на різних стадіях руху капіталу.

Сутнісні характеристики понять «витрати» і «затрати» з урахуванням наукових здобутків попередників наведено в табл. 2.

Як показано в табл. 2 затрати як економічна категорія є доцільними на етапі виробництва продукції, а витрати – на етапі її реалізації. Лише затрати на виробництво передбачають створення нової вартості. Отже, саме затрати характеризують показники виробничої діяльності підприємства, зокрема, перебування капіталу підприємства у сфері виробництва.

Висновки і перспективи подальших розробок. Результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати: у вітчизняних нормативах з обліку витрат, на відміну від міжнародних, спостерігається заміна категорії затрати категорією витрати. Приведення чинних українських нормативів з обліку у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності неможливе без розмежування термінів витрати і затрати та введення категорії затрати в нормативну практику облікового знання.

Подальший аналіз сутнісних характеристик означених категорій в працях науковців визначив відсутність єдиної позиції щодо їх трактування і необхідності розмежування. Разом з тим, на підґрунті наукових здобутків учених попередників набули подальшого розвитку критерії розмежування категорії «витрати» від категорії «затрати». Однак в умовах подальшої трансформації національних нормативів обліку на

міжнародні засади окреслена проблематика продовжуватиме залишатись остаточно невирішеною.

Список використаної літератури

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
3. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
4. Бондаренко Т. Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. Ю. Бондаренко. – К., 2009. – 23 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
6. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / М. І. Скрипник. – К., 2012. – 540 с.
7. Погорелов Ю. С. Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.01 / Ю. С. Погорелов. – Луганськ, 2005. – 247 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
9. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [Електронний ресурс]: Наказ Державного комітету промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р. – Режим доступу: <http://www.nky.com.ua/NalogKod/Kod3/PodZak/P373.htm>.
10. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства економіки України № 226 від 02.03.2010 р. – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=145488.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
12. International Accounting Standard 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
14. Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия: Т. 1 / [под ред. А. М. Румянцева]. – М.: Советская Энциклопедия, 1972–1980. – 560 с.

Стаття надійшла до редакції 05.06.2014.