

ЗАТРАТИ І ВИТРАТИ: ПРОБЛЕМА ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТЬ

Виділено основі відмінності між затратами і витратами та їх сутність

Постановка проблеми. За роки реформування бухгалтерського обліку в Україні однією із негативних тенденцій є запозичення іноземних термінів та некоректний переклад фахової літератури без її додаткового аналізу та урахування економічної сутності понять. Так, досліджуючи бухгалтерський облік витрат необхідно визначити сутність та зміст його вихідних і основоположних понять, як витрати та затрати.

При перекладі та визначенні економічної сутності витрат виникають наступні проблемні питання:

1. у російськомовній економічній літературі використовуються терміни “издержки”, “затраты”, “расходы”, при тлумаченні сутності яких і перекладі українською мовою можуть виникати непорозуміння та невідповідності;

2. в економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів “витрати” та “затрати”;

3. в економічній літературі та на практиці поряд з термінами “витрати” та “затрати” використовуються і такі, як, “втрати”, “збитки”, “видатки”. При цьому деякі автори трактують їх як синоніми.

Аналіз останніх досліджень. Даному питанню присвячено багато праць таких вчених як Вернеке Х., Г.А. Краюхіна, С.А. Николаева, М.И. Трубочкина, В. Цуркану, С.В. Шебек, однак і досі ряд питань залишається невирішеним.

Виклад основного матеріалу. Під поняття “издержки” в російській економічній літературі розуміють: 1) узагальнені виробничі витрати з використання продуктів та послуг в процесі виробництва кінцевої продукції; затрати, що відносяться до вже проданої продукції та відповідають виручці з продаж; 2) безпосередньо витрати, що не входять у виробничу собівартість проданих товарів; 3) збитки, що відносяться на витрати.

Що включають “затраты”? Затратами є спожиті ресурси на виготовлення продукції або надання послуг з метою отримання доходу. До затрат належать: сировина, матеріали, що становлять основу проведеної продукції, заробітна плата основних робітників, зайнятих безпосередньо у виробничому процесі, а також різні затрати, пов'язані із використанням устаткування, приміщень цеху, управлінням і обслуговуванням виробничого процесу, які носять назву “Непрямі виробничі затрати” – це затрати основного виробництва [1, с. 20].

Крім того, існують затрати допоміжних виробництв, які сприяють здійсненню основного виробничого процесу. До допоміжного виробництва відносяться: транспорт, ремонтний цех, котельний цех, енергетичний цех і ін. Кінцевий результат даних виробництва – надання послуг, але його значна частина використовується в основному виробництві. До затрат допоміжного виробництва відносять затрати на матеріали, затрати на оплату праці і непрямі виробничі затрати.

Російські науковці до поняття “расходы” відносять зменшення засобів підприємства або збільшення його зобов'язань, що виникають в процесі господарської діяльності з метою отримання прибутку та призводять до зменшення величини власного капіталу.

На нашу думку, неправомірним є ототожнення термінів “видатки”, “втрати”, “збитки” з термінами “витрати” та “затрати”, оскільки останні відносяться до фінансових результатів діяльності та означають: втрати – зменшення активу в результаті непередбачених обставин (тільки в результаті фактів-подій), збитки – перевищення декапіталізованих витрат над доходами.

Затрати мають місце до реалізації продукції, товарів, послуг. Витрати відносяться до реальної продукції і товарів та віднімаються з одержаного доходу.

Витрати групуються за видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансова і надзвичайні збитки [1, с. 20].

У складі витрат операційної діяльності важливу роль відіграє собівартість продажів, яка на виробничих підприємствах включає: прямі матеріальні затрати, прямі затрати на оплату праці і непрямі виробничі затрати. Для торгових підприємств собівартістю продажів є вартість придбання товарів.

Собівартість продажів дозволяє обчислити основний показник виробничої діяльності валовий прибуток (дохід від продажів – собівартість продажів), що дає можливість визначити рентабельність виробництва і комерційної діяльності:

$$\text{Рентабельність виробництва} = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Собівартість продажів}} \times 100. \quad (1)$$

Сукупні витрати операційної діяльності визначаються шляхом збільшення комерційних витрат, загальних і адміністративних витрат і інших операційних витрат до собівартості продажів. Їх вирахування з доходу операційної діяльності дозволяє визначити фінансовий результат операційної (основної) діяльності.

Витрати інвестиційної діяльності є, наприклад, балансова вартість вибулих довгострокових активів (нематеріальних активів, основних засобів, інвестицій і ін.).

Фінансова діяльність передбачає витрати, викликані змінами величини і структури власного капіталу, позик і кредитів підприємства. До них відносяться: виплата дивідендів, плата з оренди, що фінансується, негативні курсові різниці та ін.

Надзвичайні збитки виникають у результаті подій, не пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємства, наприклад, псування матеріалів на складі унаслідок пожежі.

До витрат відноситься також нарахована сума прибуткового податку, яка в звітному періоді визначається виходячи із ставки, встановленої Законом України “про бюджет”и на відповідний рік, від облікового фінансового результату (прибутку).

В управлінському обліку витрати відображаються для калькуляції собівартості за видами продукції і послуг, а у фінансовому обліку – для оцінки запасів (у балансі).

У фінансовому обліку витрати зараховуються, а потім надається інформація внутрішнім і зовнішнім користувачам (у звіті про фінансові результати) і використовуються для визначення результату звітного періоду [1, с. 25].

Затрати відрізняються від витрат, якщо матеріальні засоби, що поступили в одному періоді, повністю або частково витрачаються в іншому періоді. Відносно проведеної і реалізованої продукції витрати можливі тільки тоді, коли мають місце доходи від продажів. Саме тому протягом всього терміну функціонування підприємства загальна сума затрат відповідає сумі понесених витрат. Друга відмінність понять “затрати” і “витрати” полягає в тому, що витрати включають всі спожиті або використані на підприємстві ресурси, що витрачені безпосередньо на придбання або створення активів і включаються в собівартість цих активів.

Визначення витрат повинне ґрунтуватися також на їх точній реєстрації, оскільки неповний облік витрат приховує непродуктивні витрати виробництва, а розширення їх тлумачення призводить до завищення собівартості і погіршення іміджу підприємства в конкурентному середовищі. Слід також мати на увазі, що витрати є одним з найважливіших внутрішньовиробничих показників економічного аналізу. Показник витрат використовують також для внутрішньої оцінки ефективності виробничої діяльності, оскільки він є витратами ресурсів на забезпечення процесу відтворення взагалі, незалежно від його завершеності і характеру зв'язку з кінцевим продуктом. Отже, поняття “затрати” ширше за “собівартість”, яка є вартісною оцінкою використаних ресурсів в процесі виробництва готової продукції, тобто поточні витрати конкретного підприємства. Можна погодитися з твердженням про те, що собівартість продукції включає перш за все витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а також обумовлені технологією і організацією виробництва [6, с. 115].

Затрати включають витрати в цілях виробництва й збуту промислових виробів товарно-матеріальних ресурсів, оцінених в грошових одиницях (витрати матеріалів, амортизація і т. д.), і послуг (заробітна плата, соціальне обслуговування) чи факторів виробництва, а також оплату послуг зі сторони і виплату державних податків в тій мірі, в якій це служить підтримці експлуатаційної готовності підприємства.

На думку Вернеке Х., в розрахунку затрат головну роль відіграє розмежування витрат і затрат, оскільки затрати у відмінності від витрат відображають тільки зменшення вартості в рамках виробничої діяльності:

- витрати, що не носять характеру затрат (нейтральні витрати), є зменшенням вартості, які не знаходяться в прямому зв'язку з виробничою діяльністю, наприклад пожертвування (що не пов'язані з виробництвом), вибух не повністю застрахованої машини (надзвичайні обставини), податкові надбавки.

- калькульовані затрати утворюються із додаткових та інших затрат.

- додаткові затрати (затрати, що не носять характеру витрат) не призводять до витрат ні в поточному, ні в інших періодах (наприклад, калькульована заробітна плата підприємця, калькульовані відсотки на власний капітал).

Інші затрати – це затрати періоду, які також враховуються в розрахунку витрат. Різниця складається у величині затрат. Так, для амортизаційних відрахувань встановлюються затрати на повторне придбання.

Витрати, що мають характер затрат (цільові витрати = початкові затрати), представляють собою споживання вартостей, необхідних для виробничих цілей (наприклад, сировина, заробітна плата, амортизація, відсотки на земний капітал, послуги сторонніх організацій) [2, с. 57].

Ніколаєва С.А. вважає, що затрати – це вартісна оцінка використовуваних виробничих ресурсів. В поняття “затрати” закладено три признаки:

- затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто затрати пов'язані з виробництвом продукції, внутрішніми виробничими процесами;

- затрати відображають використання виробничих ресурсів, тобто передбачається цільове використання ресурсів. Тому під терміном “затрати” не попадають ситуації, коли виробничі ресурси були втрачені. Наприклад, при пожежі чи паводку;

- затрати – це вартісна ціна, з допомогою якої неоднорідні види виробничих ресурсів приводяться до одного грошового еквіваленту [3, с. 96].

До цих пір на практиці поняття “затрати” часто ототожнюється з поняттям “витрати”. Однак ці терміни відрізняються одне від одного і не повинні використовуватись як синоніми.

Залежно від категорії ресурсів, які вибувають з підприємства, витрати можна розділити на:

- виробничі витрати, якщо сукупні ресурси зменшуються за рахунок вибуття виробничих ресурсів;
- фінансові витрати, якщо сукупні ресурси зменшуються за рахунок вибуття фінансових ресурсів.

За ознакою належності до звітного періоду витрати організації поділяються на дві категорії:

- витрати даного (поточного) звітного періоду;
- відкладені витрати.

Витрати даного (поточного) звітного періоду пов'язані з вибуттям ресурсів в поточному періоді.

Відкладені витрати – це, по суті, анонс витрат. Відкладені витрати пов'язані з майбутнім вибуттям ресурсів із організації.

Хоча значна частина затрат стає витратами, між ними існує різниця.

Затрати відображають використання виробничих ресурсів, а витрати – втрату сукупних ресурсів. Затрати можуть декілька разів перетворюватися в ресурс і знову в затрати, поки не стануть витратами.

Виникнення витрат, саме по собі, не є негативним фактором, оскільки затрати спрямовані на створення нових ресурсів. Виникнення витрат завжди означає, що підприємство залишається без своїх ресурсів [3, с. 101].

В Росії практика управління затратами ускладнюється в зв'язку з тим, що немає однозначного визначення понять “затрати” і “расходы”, закріплених в бухгалтерському і податковому законодавстві.

Нормативний Кодекс Російської Федерації ототожнює поняття “расходы” і “затрати”. А оскільки в нормативних актах з бухгалтерського обліку відсутнє визначення терміну “затрати”, можна припустити ідентичність цих визначень в практиці бухгалтерського обліку [5, с. 17].

В економічній теорії загальноприйнятим є визначення операційного процесу за такою схемою: гроші – перетворення грошей у ресурси діяльності – об'єднання ресурсів (перетворення ресурсів діяльності на продукт праці) – перетворення продукту праці знову в гроші. Таким чином, господарювання пов'язано з трьома процесами – “витрати – затрати – доходи”. Вважається, що історична назва процесу перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли відбуваються операції, пов'язані з технологією та організацією виробництва аж до моменту продажу – “затрати”. Цей процес вже не характеризує витрачання грошей, а характеризує процес перетворення ресурсів.

У нормативних актах України наводиться тільки термін “витрати”. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [4, с. 26]. Цікавим є те, що в Плані рахунків назви всіх рахунків класу 8 та класу 9 включають термін “витрати”, в П(С)БО 16 “Витрати” (далі – П(С)БО 16) у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати [6, с. 92]; у формі № 2 “Звіт про фінансові результати” ряд. 230 має назву “Матеріальні затрати”.

Економічний зміст понять “витрати виробництва” і “затрати виробництва” по суті однаковий. Характер виробництва не змінює сутності та основних економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. І у першому, і у другому випадках субстанція одна і та ж – втілена в продукті праці, яка складається з перенесеної і знову створеної вартості. При цьому поняття “витрати виробництва”, як правило, вживають щодо витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, “затрати на виробництво” співвідносять із витратами за економічними елементами.

Висновки. Термін “затрати” стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час як термін “витрати” – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб’єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам.

Але в економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів “витрати” та “затрати”.

Дослідження показують, що визначення бухгалтерських категорій повинно виключати непорозуміння і двозначність, не ускладнювати та не привносити плутанину (додаткових проблем, труднощів) в межах науки, де вони застосовуються. Крім того, єдності економічної та бухгалтерської інтерпретації категорій досягнути практично неможливо. Тому, згідно з принципом суттєвості, пропонуємо вживати український термін (нерусифікований) – “витрати”. При цьому під витратами на виробництво будемо розуміти виправдане умовами виробництва та спрямоване на виготовлення нового продукту праці використання ресурсів.

Щодо використання в економічній літературі та на практиці поряд з термінами “витрати” та “затрати” таких як, “видатки”, “втрати”, “збитки” є неправомірним їх ототожнення, оскільки останні відносяться до фінансових результатів діяльності та означають: втрати – зменшення активу в результаті непередбачених обставин (тільки в результаті фактів-подій), збитки – перевищення декапіталізованих витрат над доходами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Вернеке Х. Расчет затрат для инженеров / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Буллинггер, Рольф Хихирт, Арно Фёгеле; [пер. с нем.] – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
2. Виорел Цуркану Калькулирование себестоимости: [учебное пособие] / Виорел Цуркану – Кишинэу, 2002 – 127 с.
3. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы. / С.А. Николаева, С.В. Шибек – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – 288 с.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина 1 [Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап’юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна]. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
5. Трубочкина М.И. Управления затратами предприятия: [учеб. пособие] / М.И. Трубочкина – М.: ИНФРА-М, 2007. – 218 с.
6. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие]; под ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: “Бизнес-пресса”, 2004. – 225 с.