

## **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 праця, 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 Буллингер, 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. Шебек – 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.