

“ВИТРАТИ” ТА “ЗАТРАТИ”: УЗГОДЖЕННЯ ПОНЯТЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

*Розглянуто та систематизовано існуючі підходи до розуміння понять “витрати” та “затрати”.
Запропоновано власне бачення узгодження зазначених понять в бухгалтерському обліку*

Постановка проблеми. Сьогодні часто в економічній літературі можна зустріти бездумне вживання таких термінів як “затрати” та “витрати”, одні автори особливо не замислюються над цим питанням та використовують їх як синоніми, інші намагаються розмежувати дані поняття та пояснити чим відрізняється одне від іншого. Попри те, що вже неодноразово виходили публікації на дану тематику, досі не тільки не сформовано єдиного підходу до розуміння зазначених понять, але й, навпаки, здається внесено ще більше плутанини.

Тому виникає потреба ознайомитись з поглядами авторів щодо даної проблеми, зважити їх аргументи та дати чітку відповідь на питання, що ж таке витрати та затрати, чи є між ними різниця? Якщо є, то в чому саме полягає?

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значну увагу вивченню сутності витрат та затрат в своїх працях приділяли наступні вітчизняні та зарубіжні дослідники: О.В. Грищенко, Т.Ю. Дружилівська, Л.В. Івченко, Г.М. Колісник, О. Обермейстер, Т.М. Одінцова, М.Л. Пятов, В.К. Скляренко, М.І. Скрипник, І.О. Смирнова та інші. Однак ряд питань, пов'язаних з розумінням сутності витрат та затрат в бухгалтерському обліку залишаються недостатньо розкритими і вимагають подальших досліджень.

Метою даного дослідження є сформулювати оптимальний підхід до розуміння понять “затрати” та “витрати”, чітко окреслити різницю між ними, що дозволить внести ясність в сферу бухгалтерського обліку витрат та затрат.

Викладення основного матеріалу дослідження. Важко не погодитись з М.І. Скрипник [13], що акцентує увагу на існуючій негативній тенденції запозичення іноземних термінів та некоректному перекладі фахової літератури без її

додаткового аналізу та врахування економічної сутності понять. Такі дії виступають ключовим фактором, що призводить до виникнення всякого роду плутанини та неузгодженостей, особливої гостроти дана проблема набуває в сфері бухгалтерського обліку. Але чи є, в даному випадку, паралельне існування понять “затрати” та “витрати” результатом такого некоректного перекладу, або все ж таки на це є вагоміші причини?

Взагалі, затрати – найбільш невизначене слово в бухгалтерському обліку, яке часто вживається в різних смислових значеннях. Національне законодавство дає визначення лише поняттю витрат. Так, в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” під витратами розуміється зменшення економічних вигід 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) [9]. До того ж, існує П(С)БО 16 “Витрати” [10], що повністю присвячений особливостям визнання та складу витрат в обліку.

Оскільки під час розробки національних П(С)БО та російських ПБУ багато що було взято з МСФЗ, зокрема і визначення витрат, тому вважаємо, що англійський термін “expenses”, що фігурує в МСФЗ, відповідає українському “витрати” та російському “расходы”, що вживаються в П(С)БО та ПБУ відповідно. Підходи до трактування поняття “витрати” в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Визначення поняття “витрати” в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку

№	Стандарт	Визначення
1.	П(С)БО 1 [9]	Витрати – зменшення економічних вигід 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)
2.	П(С)БО 16 [10]	Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
3.	ПБУ 10/99 [3]	Витрати – зменшення економічних вигід в результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)
4.	IFRS [11]	Витрати – зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками
5.	GAAP [7]	Витрати – фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії

В податковому законодавстві передбачено таке поняття як валові витрати, зокрема, відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (Ст. 5) [4], **валові витрати виробництва та обігу** (валові витрати) - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Законодавці в Цивільному та Господарському кодексах особливо не переймалися проблемами трактування понять. В даних нормативних актах роз'яснення щодо понять “затрати” або “витрати” не наводиться, обмежуючись лише визначенням терміну “збитки”, що в Ст. 22 п. 2 Цивільного кодексу [14] та в Ст. 224 п. 2 Господарського кодексу [1] отожднюється з втратами та певними витратами.

Як зазначає М.І. Скрипник [13], 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. На думку вказаного автора, використання в економічній літературі поряд з термінами “витрати” та “затрати” таких як “видатки”, “втрати”, “збитки” є неправомірним, 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.

Автор Л.В. Івченко [5] зазначає про відмінність поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному розумінні. Так, під економічними витратами розуміють “затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей яку можна отримати

при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів.

На думку О.В. Грищенко [2], під затратами слід розуміти явні (фактичні) витрати підприємства, тобто вартісні оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності. Тоді як витратами організації визнається вартість використаних ресурсів, які

повністю витрачені протягом певного періоду часу для отримання доходу. Такий підхід називається відповідністю витрат і доходів. Виходячи з цього, в бухгалтерському обліку всі доходи повинні співвідноситися з витратами на їх отримання.

Відповідно до поглядів Т.М. Одинцової [8], з облікової точки зору затрати та витрати є споживанням ресурсів в процесі господарської діяльності. Проте затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати і при цьому охоплюють ще ряд об'єктів обліку (зокрема, закупівлю запасів, інвестиції тощо). Схема відображення затрат і витрат у фінансовій звітності представлена на рис. 1.

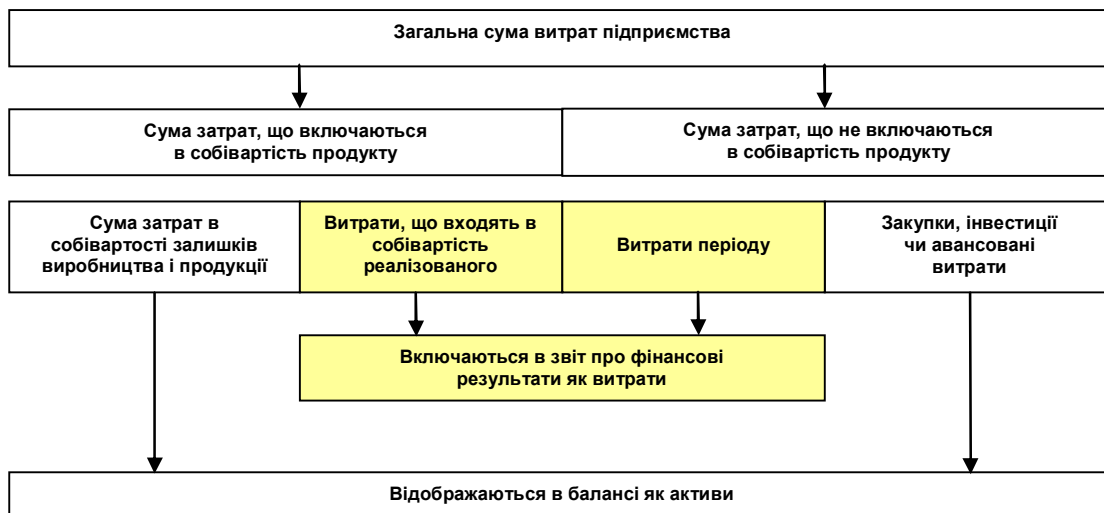


Рис. 1. Схема відображення затрат і витрат періоду в звітності [8]

Головною причиною розмежування понять затрат і витрат є дія принципу періодичності в бухгалтерському обліку. Затрати, які здійснює підприємство, можуть стати витратами в періоді виникнення або в подальших періодах, в той час як витрати, що визнаються в певному періоді, є частиною затрат і передбачають рух ресурсів підприємства, що зменшує його прибуток в даному періоді [8].

Автор Г.М. Колісник [6] зазначає про існування неординарного підходу, відносно якого в основі розмежування понять "витрати" та "затрати" закладено вартісний та натурально-речовий показники відповідно.

Як зазначає В.К. Склярєнко [12], **затрати** - це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво і реалізацію продукції за певний період часу. **Витрати** - це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію.

На відміну від затрат, витрати не можуть бути віднесені до активів підприємства. Вони відображаються при розрахунку прибутку підприємства в звіті про

фінансові результати. Поняття "затрати" ширше за поняття "витрати", проте за певних умов вони можуть співпадати. Зазначений автор також надає визначення поняттю "**издержки**", під яким розуміє сукупність різних видів затрат на виробництво і продаж продукції в цілому або її окремих частин [12].

Щодо російського поняття "издержки" не існує однозначного українського еквіваленту, дане поняття має двоякий характер та може означати як витрати, так і затрати в залежності від того, в якому словосполученні вживається: "издержки производства" або "издержки обращения".

Неоднозначність даного терміну підтверджує і той факт, що англо-російські словники надають йому два англійські еквіваленти "expenses" та "costs". Тому, вважаємо, логічно буде використовувати до словосполучень "виробничі затрати" і "витрати обігу" відповідні англійські переклади "production costs" та "distribution expenses".

Таким чином, можна представити наше власне бачення порядку узгодження перекладу понять "витрати" та "затрати" в українській, російській та англійській мовах (табл. 2).

Таблиця 2. Узгодження перекладу понять "витрати" та "затрати"

Український варіант	Російський варіант	Англійський еквівалент
Витрати	Расходы	Expenses
Затрати	Затраты	Costs
Виробничі затрати	Издержки производства	Production costs
Витрати обігу	Издержки обращения	Distribution expenses

Отже, на основі проведеного огляду літературних джерел з даної тематики можна виділити основні три підходи до розуміння авторами понять "витрати" та

"затрати" (рис. 2). Причому зазначимо, що саме підхід № 3, на нашу думку, є найближчим до істини.

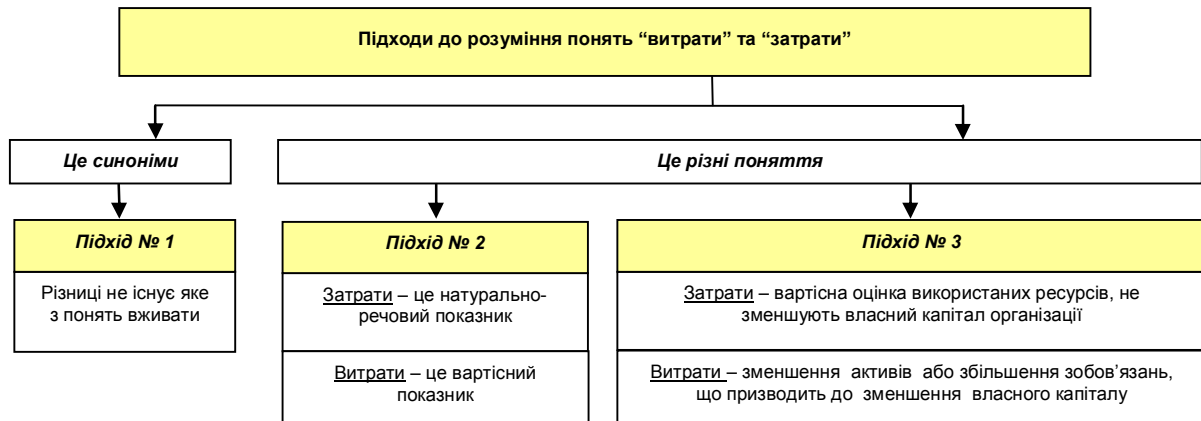


Рис. 2. Існуючі підходи до розуміння понять "витрати" та "затрати"

Таким чином, в сфері розмежування понять "затрати" та "витрати" важливо усвідомлювати одну ключову особливість. Відповідно до П(С)БО 16, витратами звітного періоду 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. Важливо наголосити на визначальних словах: "... що призводить до зменшення власного капіталу підприємства".

Таблиця 3. Приклад алгоритму визнання витрат в бухгалтерському обліку

Здійснена операція	Чи зменшуються активи?	Чи збільшуються зобов'язання?	Чи зменшується власний капітал?	Чи виникають витрати?
Д 46 К 40	ні	ні	ні	ні
Д 15 К 68	ні	так	ні	ні
Д 10 К 15	ні	ні	ні	ні
Д 20 К 63	ні	так	ні	ні
Д 23 К 20	ні	ні	ні	ні
Д 23 К 66	ні	так	ні	ні
Д 23 К 65	ні	так	ні	ні
Д 23 К 13	ні	ні	ні	ні
Д 26 К 23	ні	ні	ні	ні
Д 90 К 26	так	ні	так	так
Д 91 К 66	ні	так	так	так
Д 92 К 13	так	ні	так	так
Д 93 К 13	так	ні	так	так
Д 94 К 20	так	ні	так	так
Д 95 К 68	ні	так	так	так
Д 96 К 14	так	ні	так	так
Д 97 К 14	так	ні	так	так
Д 98 К 64	ні	так	так	так
Д 99 К 20	так	ні	так	так
Д 79 К 90-99	ні	ні	ні	ні

Це означає, що не у всіх випадках зменшення активів чи збільшення зобов'язань виникають витрати, а тільки в тих, коли зменшення одних активів не компенсується збільшенням інших активів, та в результаті чого зменшується власний капітал підприємства. Для кращого розуміння умов виникнення витрат в бухгалтерському обліку, представимо таблицю з переліком найпростіших операцій та відповідей на основні питання, що ставить П(С)БО 16 для визнання витрат (табл. 3).

Тоді як здійснення затрат передбачає зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину. Таким чином, затрати - це будь-яке використання ресурсів, в тому числі і на придбання активів, в той час як термін "витрати" означає використання тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату компанії за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат).

Необхідно розуміти, що затрати накопичуються протягом певного періоду, завершення якого визначається тим моментом, коли в повній мірі виконані умови визнання активів, за ради створення яких були здійснені такі затрати. Або ж коли стає очевидним те, що понесені затрати зменшують економічні вигоди компанії без створення нового активу. Тож логічно, що після закінчення певного періоду накопичення, затрати призводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати). В цьому і полягає вся принципова відмінність, що вирізняє одне поняття від іншого.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження визначено, що

відповідь на поставлене на початку статті питання є однозначною: "витрати" та "затрати" – це різні поняття, що зумовлює необхідність їх розмежування в бухгалтерському обліку.

Поняття "затрати" є більш ширшим та має ключову рису: залежно від певних умов може виступати як актив та зумовлює своє відображення в балансі або трансформуватись у витрати періоду. Якщо витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. То затрати – це зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.

Проведене дослідження, на нашу думку, дозволить чітко зрозуміти різницю між поняттями "витрати" та "затрати" та уникнути плутанини в подальших дослідженнях.

Список використаної літератури:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Гриценко О.В. Поняття термінів "издержки", "затраты", "расходы", "себестоимость" [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm.
3. Дружилловская Т.Ю. К вопросу о соотношении понятий "затраты" и "расходы" // Вестник КГФЭИ – 2007. – № 2(7). – С. 28-30.
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
5. Івченко Л.В. Економічна сутність витрат підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_NPRT_2007/Economics/22418

.doc.htm. 6. *Колісник Г.М.* Економічна сутність витрат і управління ними [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/chem_biol/nvnlitu/19.../252_Kolisnyk_19_8.pdf. 7. *Обермейстер А.* Расходы в US GAAP [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.gaar.ru/biblio/gaar-ias/compare_rus/023.asp. 8. *Одинцова Т.М.* Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vsntu/2008_2009/92.../92-30.pdf. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. 11. *Пятов М.Л., Смирнова И.А.* Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakIrlrISCINDDIIDD1204DI=0#breakIrlrISCINDDIIDD1204DI0>. 12. *Склярченко В.К.* В чем разница между затратами, расходами и издержками [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html. 13. *Скрипник М.І.* Затрати і витрати: проблема трактування понять [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf. 14. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

ЛОЗИНСЬКИЙ Дмитро Леонідович – асистент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету