

Джаферова Л.Р. ВІДМІННОСТІ ТА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ПОНЯТЬ «ВИТРАТИ» І «ЗАТРАТИ» У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ

УДК 667.471

Постановка проблеми та її зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями. Фундаментальною категорією, яка є базовою для вивчення і дослідження в усіх економічних дисциплінах, виступають витрати діяльності суб'єктів господарської діяльності. При цьому існує декілька поширених понять, які досить часто використовуються в економіці, коли йдеться про витрати: «затрати», «издержки», «витрати» і навіть «збитки».

Аналіз джерел, у яких започатковано вирішення проблеми. І в теорії і в практичній діяльності неодноразово виникає питання про те, чи дійсно ці поняття є синонімами, або все-таки існують певні відмінності, якими не можна нехтувати. В більшій мірі це стосується понять «затрати» і «витрати» та має принциповий характер, коли це відбувається в бухгалтерському обліку, оскільки поняття «витрати» має законодавчо-нормативну регламентацію згідно вимог П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (далі П(с)БО 1) [1], а поняття «затрати» – ні.

Метою статті є розгляд ряду відмінностей і взаємозв'язку таких понять як «затрати» і «витрати», результатом якого буде запропонована порівняльна характеристика цих понять по ряду ознак, а також пропозиції щодо удосконалення методологічних аспектів, що стосуються витрат в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу досліджень. Згідно параграфу 70 розділу «Принципи підготовки і складання фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод впродовж звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу, не пов'язаного з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу [2].

Вимоги національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (далі П(с)БО 1) визначили фактично подібне поняття цього терміну, конкретизувавши, що йдеться саме про зменшення власного капіталу: «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [1].

Тобто, щоб вважатися витратами відтік активів підприємства повинен зменшувати його капітал. Наприклад, відвантаження готової продукції покупцеві одночасно означає вибуття активу, балансова вартість якого представляє собівартість продукції, яку згідно принципу «відповідності доходів і витрат» зіставляють з доходом від її реалізації для визначення фінансового результату цієї угоди. Ось саме це зіставлення, механізмом якого є рахунок 79 «Фінансові результати» і веде до прямого зменшення елемента власного капіталу підприємства – нерозподілені прибутки (непокриті збитки). Згідно з технікою бухгалтерських записів це виглядає таким чином:

1. Відображено собівартість реалізованої продукції:

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кт 26 «Готова продукція».

У цей момент в обліку признається факт вибуття активу і визнання його балансової вартості витратами.

2. Відображено списання собівартості реалізованої продукції на фінансовий результат:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Саме у другій операції собівартість реалізації коригує фінансовий результат (підсумкове значення якого надалі буде віднесено на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»), зменшуючи його на суму понесених підприємством витрат для отримання конкретного доходу від продажів.

Ще одним варіантом зменшення активів підприємства, що визнається в обліку витратами, є уцінка необоротних активів на дату балансу, у зв'язку зі значною відмінністю їх балансової вартості від справедливої.

1. Відображено уцінку залишкової вартості основного засобу:

Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»

Кт 10 «Основні засоби».

2. Відображено списання витрат на фінансовий результат:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

Прикладом визнання в обліку витрат, що представлене зменшенням економічних вигод в результаті збільшення зобов'язань є штрафи, пені, неустойки, які за рішенням судових органів підприємство зобов'язане сплатити на користь третіх осіб.

1. Визнані штрафи, пені, неустойки:

Дт 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»

Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

2. Відображено списання витрат на фінансовий результат:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки».

Тобто в даному випадку у підприємства виникають зобов'язання, що призводять до втрати вигод без одночасної появи нового ресурсу.

Аналогічна ситуація виникає при купівлі підприємством яких-небудь послуг, які не можна визнати активом, але і обійтися без яких неможливо при веденні господарської діяльності. Наприклад, купівля рекламних послуг призводить до виникнення зобов'язань перед їх постачальником і вибуття ресурсів (їх вартість має бути сплачена грошовими коштами). У разі неможливості визнання активом цих послуг підприємство безпосередньо відносить їх на відповідні витрати.

1. Відбита вартість рекламних послуг :

Дт 93 «Витрати на збут»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

2. Відображено списання витрат на фінансовий результат:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 93 «Витрати на збут».

Розглянуті нами вище приклади визнання в обліку витрат припускали варіант зменшення вибуття активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу. Проте згідно з визначенням, яке дане в параграфі 70 розділу «Принципи підготовки і складання фінансової звітності» існує ще один варіант визнання витрат, що ведуть до зменшення капіталу підприємства, це «виснаження активів» [2]. Прикладом таких витрат є сума амортизації основних засобів у зв'язку з втратою їх первинних властивостей.

1. Відображено нарахування зносу на основні засоби виробничого значення:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 131 «Знос основних засобів».

В даному випадку сума нарахованого зносу автоматично включається у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Якщо говорити про господарську діяльність підприємства через призму трьох взаємообумовлених і взаємозв'язаних процесів господарювання: постачання – виробництво – збут, то наслідуючи логіку в цьому ланцюжку можна відмітити, що саме затрати є первинними та обумовлюють згодом появу витрат (див. рис.1).

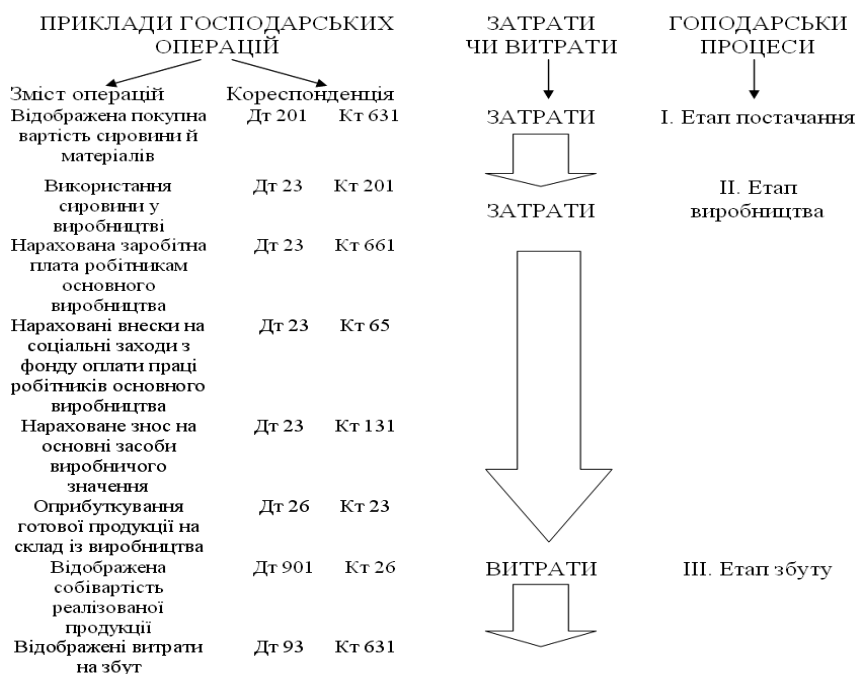


Рис. 1. Схема взаємозв'язку понять «затрати» та «витрати» у фінансовому обліку.

Показником, який об'єднує перші два процеси (постачання і виробництво) є собівартість зробленої продукції (робіт, послуг). Вона формується в результаті того, що підприємство несе саме затрати, а не витрати, оскільки на цих етапах діяльності йде створення нового активу, який не призводить до зменшення власного капіталу підприємства. І тільки у момент продажу собівартість знов створеного активу перетворюється на витрати, оскільки виникає об'єктивна необхідність визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів і витрат діяльності.

Розглянемо приклади здійснення підприємством затрат діяльності:

1. Відображено використання будівельних матеріалів в процесі виробництва:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 205 «Будівельні матеріали».

В результаті цієї операції підприємство використовує одні активи з умовою рівновеликого приросту інших активів.

2. Відображено придбання будівельних матеріалів у постачальника:

Дт 205 «Будівельні матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

В даному випадку збільшення одного активу супроводжується ростом зобов'язань на ту саму величину.

Виходячи з цього, можна говорити про те, що природа затрат повністю відповідає двом типам балансових змін, коли одні активи збільшуються за рахунок зменшення інших активів, або одночасно збільшуються статті активу і пасиву на одну суму, і не викликає зменшення власного капіталу підприємства. Тобто на відміну від витрат, затрати у момент їх визнання не впливають на прибуток.

З такої характеристики затрат виходить, що інформація про них може бути представлена тільки у балансі підприємства (форма 1, 1-м), тоді як витрати згідно зі своєю природою зменшують прибуток підприємства (збільшують непокриті збитки), а значить є невід'ємною складовою звіту про фінансові результати (форма 2, 2-м).

Таким чином затрати представляють грошове вираження використаних підприємством ресурсів (запасів при відпускті у виробництво або оплати заборгованості перед постачальником) для створення нових активів підприємства. А сам факт використання активів ще не говорить про те, що вони вибули з підприємства.

Вищевикладене дозволяє нам зробити висновок, що саме сукупність затрат підприємства визначає його майбутні витрати. Момент переходу затрат у витрати схематично представлений на рис. 1.

Оскільки нами поставлено завдання розгляду відмінностей та взаємозв'язку понять «затрати» і «витрати» через призму фінансового обліку, важливим моментом, якому слід приділити увагу є період визнання в обліку затрат і витрат. Як вже було визначено вище, у момент продажу активу його балансова собівартість перетворюється на витрати, оскільки саме у цей момент часу у бухгалтерському обліку признаються доходи, і як результат дії принципу «нарахування і відповідності доходів і витрат» спостерігається одночасне визнання витрат, а, отже, визначається результативність угоди. Інакше кажучи, моментом визнання витрат у бухгалтерському обліку є період відвантаження готової продукції (надання робіт, послуг) покупцеві (замовникові).

Що стосується моменту визнання у бухгалтерському обліку затрат, то у разі, коли вони призводять до зменшення одного активу заради отримання іншого активу моментом їх визнання є період витрачання ресурсів, коли ж поява затрат призводить до збільшення активу і зобов'язання одночасно таким моментом виступає оприбуткування активів на склад підприємства.

Згідно проведеного аналізу категорій «затрати» і «витрати» можна дати їм наступне визначення: затрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових і інших ресурсів підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) за певний період часу; витрати – це та частина затрат, яка в звітному періоді призводить до вибуття (виснаження) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства.

Проведене порівняння двох на перший погляд ідентичних понять «затрати» і «витрати» дозволило нам виділити ряд ознак по яких вони принципово відрізняються один від одного (див. табл. 1).

У фінансовому обліку найбільш функціональною класифікацією витрат є їх розподіл по видах діяльності (собівартість виробництва, збут, управління, інша операційна діяльність, фінансова діяльність, інвестиційна діяльність, надзвичайна діяльність).

Проте в обліковому процесі використовується ще одна класифікація витрат, яка запозичена з управлінського обліку для того щоб інформація про витрати могла не лише використовуватися для визначення фінансового результату, але і надавала важливі для обліку дані про структуру готової продукції (робіт, послуг) з позиції тих економічних елементів затрат з яких вона складається (матеріальна основа, праця робітників, знос виробничого устаткування і т.п.). В фінансовому обліку ця класифікація припускає групування витрат по наступних елементах діяльності:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші операційні витрати;
- інші затрати.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика понять «затрати» і «витрати».

Порівняльна ознака	Затрати	Витрати
1. Законодавчо-нормативна регламентація	Відсутня	П(с)БО 1 «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)»
2. Економічна сутність поняття	Затрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових і інших ресурсів підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) за певний період часу	Витрати – це та частина затрат, яка в звітному періоді призводить до вибуття (виснаження) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства
3. Сфера використання поняття	Головний об'єкт управлінського обліку, який є невід'ємною складовою процесу постачання та збуту у фінансовому обліку	Є об'єктом фінансового обліку, який є невід'ємною складовою багатьох систем калькулювання управлінського обліку, коли досліджується взаємозв'язок витрат на операційний прибуток підприємства

Порівняльна ознака	Затрати	Витрати
4. Вплив цих категорій на діяльність підприємства	Призводить до створення нового активу, завдяки зменшенню іншого, або збільшенню зобов'язання, але це не викликає зменшення власного капіталу підприємства	Призводить до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення власного капіталу та не обумовлюють в цей момент створення нового активу
5. Момент визнання в обліку	Коли затрати призводять до зменшення одного активу заради отримання іншого активу (використання запасів у виробництві) моментом їх визнання є період витрачання ресурсів, коли ж поява затрат призводить до збільшення активу і зобов'язання одночасно (покупка запасів у постачальника) таким моментом виступає оприбуткування активів на склад підприємства	Моментом визнання витрат у бухгалтерському обліку є період відвантаження готової продукції (надання робіт, послуг) покупцеві (замовникові)
6. Відображення у фінансовій звітності підприємства	Відображаються у балансі підприємства	Відображаються у звіті про фінансові результати

Без нормативної регламентації поняття «затрат» система обліку процесу калькуляції собівартості готової продукції (робіт, послуг) просто неможлива, про це свідчить ряд нормативних джерел: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99р. №291 [3; 4], в яких це поняття зустрічається. Згідно Плану рахунків та Інструкції активно використовується поняття «витрати», лише у назві рахунку 85 «Інші затрати» – поняття «затрати». Для з'ясування правильності такого підходу звертаємось до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. В неї говориться, що рахунок 85 «Інші затрати» призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, від надзвичайних подій, крім того на ньому може узагальнюватися інформація про суму податків на прибуток, а також мова йде про те, що такі витрати періоду не можуть збільшувати вартість активів підприємства. Тобто за дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» [4]. Ніяких інших варіантів кореспонденції цей норматив не встановлює.

Такий підхід свідчить про те, що із всіх рахунків 8-го класу його й варто було назвати «Інші витрати» оскільки вони напряму пов'язані з результатом діяльності, зменшуючи власний капітал підприємства, а це суперечить характеристики понять «затрати».

Висновки Визначений взаємозв'язок між категоріями «затрати» та «витрати» у фінансовому обліку, в якому саме затрати визначають майбутні витрати діяльності підприємства, вказує на той факт, що поняття «затрати» не може бути суто економічним, оскільки воно з'являючись в господарській діяльності підприємства займає своє місце в обліковому процесі. Проведене порівняння двох понять на підставі певних ознак дозволило нам розкрити їх економічну сутність, встановити відмінності та взаємозв'язок та запропонувати відповідний економічний зміст поняття «затрат». Також пропонуємо внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування відносно рахунку 85 «Інші затрати», давши йому назву «Інші витрати».

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є розгляд питання щодо нормативної регламентації поняття «затрати» у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», враховуючи всі ті ознаки, за якими було проведено порівняння понять «витрати» та «затрати».

Джерела та література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Затв. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 : офіц. вид. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 25. – Ст. 1217: іл., табл. – (Національний стандарт України).
2. Вахрушина М. А. Международные стандарты учета и отчетности : учеб. пособие / под ред. М. А. Вахрушиной. – М. : Вузовский учебник, 2005. – 320 с.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : офіц. вид. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 52. – Ст. 2606: табл. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України).
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 52. – Ст. 2606. – С. 67-166: табл. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України).