

ПОРІВНЯННЯ ПОНЯТЬ “ВИТРАТИ” ТА “ЗАТРАТИ” У НОРМАТИВНІЙ БАЗІ

Проведено аналіз нормативної бази України, Російської Федерації, США, Республіки Білорусь, Республіки Молдава та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Порівняння визначень понять “витрати” та “затрати”

Ключові слова: витрати, затрати

Постановка проблеми. На сьогоднішній день існує чотири основні нормативні документи, які дають визначення бухгалтерському поняттю “витрати”:

- 1) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”;
- 2) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”;
- 3) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”;
- 4) Податковий кодекс України.

А ось тлумачення поняття “затрати” в українській нормативній базі не наводяться взагалі. Тобто дані поняття ототожнюються. Тому, ми вважаємо, що досить актуальним є питання розгляду даних понять у нормативних документах зарубіжних країн, а також їх порівняння з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дане питання досліджували такі науковці, як Т.М. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.І. Скрипник, Л.В. Івченко, О.В. Грищенко, Т.М. Одінцова, Г.М. Колісник, О.І. Гриценко та багато інших. Однак і досі дане питання є актуальним, оскільки не запропоновано повного та всеохоплюючого визначення даних понять.

Метою написання даної статті є формування та визначення розбіжностей у поняттях “витрати” та “затрати” у нормативних документах різних країн, а це в свою чергу дозволить внести ясність у використанні даних понять в бухгалтерському обліку.

Викладення основного матеріалу. Сутність поняття витрати відповідно до П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” витрати – 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). Відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” витрати – 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) за звітний період [9, п.4]. Як видно із визначень у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку є розбіжність в тому, що П(С)БО 3, на відміну від П(С)БО 1 зазначає, що зменшення економічних вигод повинно відбутися у звітному періоді [7, п.3]. Податковий кодекс України поняття витрати визначає більш ширше. А також Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” повністю посвячений витратам, їх оцінці, визнанню, характеризує склад витрат. А поняття “затрат” не розкривається взагалі в нормативній базі України [8]. Порівняння понять наведено у таблиці 1.

Таблиця 1. Порівняння понять “витрати” та “затрати” в бухгалтерському та податковому законодавстві

| Документ | Визначення понять |
|---|--|
| 1 | 2 |
| Україна | |
| П(С)БО 1 [7, п.3] | Витрати – 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). |
| П(С)БО 3 [9, п.4] | Витрати – 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) за звітний період. |
| П(С)БО 16 [8, п.6] | Витрати – 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. |
| ПКУ [5, ст. 14.1.27] | Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). |
| Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку | |
| IFRS [10] | Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу. |
| Російська Федерація | |
| ПБУ 10/99 [6] | Витратами організації визнається зменшення економічних вигід в результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (чи) виникнення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу цієї організації, за виключенням зменшення вкладів по рішенням учасників (власників майна). |
| НК РФ [2] | Витратами визнаються обумовлені і документально підтверджені затрати здійснені (понесені) платником податку. |
| США | |
| GAAP [4] | Витрати – фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії |
| Республіка Білорусь | |
| НК РБ [1] | Позареалізаційні витрати визначаються на основі документів бухгалтерського обліку (при необхідності безпосереднього проведення розрахункових коректив до даних бухгалтерського обліку в рамках ведення податкового обліку) і відображаються в тому звітному періоді, в якому вони фактично були понесені платником податку (за виключенням банків). Затрати по виробництву та реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав, які враховуються при сплаті податку представляють собою вартісну оцінку використаних у процесі виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав, природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів та інших витрат на їх виробництво і реалізацію, які відображаються в бухгалтерському обліку. |

Продовження табл. 1

| 1 | 2 |
|--------------------|---|
| Республіка Молдова | |
| НСБУ 3 [3] | Затрати – це використані ресурси на виготовлення продукції і надання послуг з ціллю отримання доходу. Витрати – це всі витрати та втрати (збитки), які вираховуються з доходу при розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду. |

Як видно з табл. 1 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України дають майже однакове визначення поняттю “витрати”, але дані стандарти не розкривають таке поняття як “затрати”, так як і Податковий кодекс України. Відповідно до ПКУ витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [5, ст. 14.1.27]. На нашу думку, дане визначення більш ширше розкриває суть поняття “витрати”. Так, як національні стандарти трансформуються під міжнародні, то цілком зрозуміло, що поняття “витрати” ідентично як і в П(С)БО – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу [10]. Таке ж визначення надає і Національний стандарт бухгалтерського обліку Російської Федерації 10/99. На відміну від Податкового кодексу України Податковий кодекс Російської Федерації дає зовсім інше визначення поняття “витрати”. Відповідно до нього витратами визнаються обумовлені і документально підтверджені затрати здійснені (понесені) платником податку [2, ст. 252]. Відповідно до такого трактування витратами є всі затрати, які документально оформлені, без обмежень. На нашу думку дане трактування недоцільно узагальнює всі витрати.

Відповідно до стандартів США витрати ототожнює з витратами коштів і пов'язані з основною діяльністю фірми. На нашу думку, це не буде визначенням витрат, тому, що при виникненні витрат не обов'язкове витрачання коштів. В Податковому кодексі Республіки Білорусь наводяться як визначення витрат, так і визначення затрат. Позареалізаційні витрати тлумачаться цим кодексом ідентично, як Податковим кодексом Російської Федерації поняття “витрати”. Як раніше ми зазначали це не зовсім правильне тлумачення даного поняття. Даний кодекс надає тлумачення поняттю “затрати по виробництву та реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав, які враховуються при сплаті податку”. Вони представляють собою вартісну оцінку використаних у процесі виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав, природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів та інших витрат на їх виробництво і реалізацію, які відображаються в бухгалтерському обліку [1, ст. 130].

Національні стандарти бухгалтерського обліку Республіки Молдова наводять дуже розширений список витрат та затрат. НСБУ 3 “Склад затрат і витрат підприємства” трактує поняття затрат так: “Затрати – це використані ресурси на виготовлення продукції і надання послуг з ціллю отримання доходу”. Витрати ж, відповідно до цього стандарту, це всі витрати та втрати (збитки), які

вираховуються з доходу при розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду. На нашу думку, даний стандарт більш повно розкриває суть понять “витрати” та “затрати”, а також чітко їх розмежує. Відповідно до НСБУ 3 “Склад затрат і витрат підприємства” до затрат належать:

- матеріальні затрати;
- затрати на оплату праці;
- непрямі виробничі витрати [3].

До витрат даний стандарт відносить:

- витрати операційної діяльності;
- витрати інвестиційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- витрати надзвичайної діяльності [3].

Якщо порівняти національний стандарт бухгалтерського обліку України 16 “Витрати” та національний стандарт бухгалтерського обліку Республіки Молдова 3 “Склад затрат і витрат підприємства”, то в П(С)БО, на відміну від НСБУ всі витрати та затрати включаються до складу витрат, йде лише розмежування по виду діяльності. Одночасно, як в НСБУ чітко розмежовуються затрати та витрати. На нашу думку, дане розмежування спростить та удосконалив обліку витрат та затрат на підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Питання, яке було поставлене на початку статті було вирішене. Тобто, було досліджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, а також Податковий кодекс України, International Financial Reporting Standards, Положение бухгалтерского учета 10/99 “Расходы организации”, Налоговый кодекс Российской Федерации, Generally accepted accounting principles, Налоговый кодекс Республики Беларусь, Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Молдова 3 “Состав затрат и расходов предприятий”. На жаль, українська нормативна база, орієнтуючись на Міжнародні стандарти фінансової звітності не розмежовують поняття “витрати” та “затрати”. Лише в Національних стандартах Республіки Молдова розмежовуються дані поняття. На нашу думку, це розмежування допомагає при відображенні операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що поняття “витрати” та “затрати” мають різне значення, витрати – це понесені в звітному періоді витрати, які вираховуються з отриманого в даному періоді доходу, а затрати – це ресурсні витрати на виготовлення продукції.

Список використаних літературних джерел:

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь № 166-З от 19 декабря 2002 года. Ст.129 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://businessman-consultant.blogspot.com/2012/07/129-129.html>, Ст. 130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://businessman-consultant.blogspot.com/2012/07/130-130.html>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая № 146-ФЗ от 31 июля 1998 года, и часть вторая № 117-ФЗ от 5 августа 2000 года. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/32/#20025>

3. Национальный стандарт бухгалтерского учета 3 “ Состав затрат и расходов предприятия” от 1 января 1998 года. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standarts>.

4. *Обермейстер А.* Расходы в US GAAP [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp.

5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

6. Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ10/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/PBU_10.pdf

7. 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://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>

10. *Пятов М.Л., Смирнова И.А.* Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakllrISCINDDIIDD1204DI=0#breakllrISCINDDIIDD1204DI0>.

ГАЦЕНКО-КОЛУМБЕТ О.П. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 13.10.2012 р.