

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ПРОДАЖ

Одним з питань, які найчастіше потрапляють в спектр професійної цікавості науковців є питання трактування поняття “витрати”. Саме тому постає необхідність аналізу існуючих підходів до трактування цього поняття з метою з’ясування сутності з точки зору бухгалтерського обліку. Так як і майже будь-яка наукова проблема, обране нами питання можна розглядати в кількох аспектах:

- по-перше, це співвідношення поняття “витрати” з суміжними поняттями (в нашому випадку це “затрати” та “видатки”);
- по-друге, історичне формування категорії витрати та її еволюція;
- по-третє, закордонний досвід трактування та застосування поняття “витрати”.

Як було виявлено в процесі дослідження, існує досить значна різноманітність підходів до розкриття сутності витрат. Така варіативність, на нашу думку, спричинена головним чином різними сферами застосування поняття, а саме: економічною, обліковою, юридичною. Трактування економічної сутності витрат ґрунтується на ключовій категорії економічної теорії — ресурсах, а саме на їх використанні (споживанні) в процесі корисної діяльності.

Для цілей бухгалтерського обліку поняття “витрати” трактується як зміни в активах або зобов’язаннях підприємства, а саме зменшення перших або збільшення других, що призводить до зменшення власного капіталу. Такий підхід до визначення ґрунтується на основних показниках (активи, зобов’язання, власний капітал), які створюють базис для облікової науки та практики. Проте варто зазначити, що варіативність трактування витрат в цілях обліку є значно вужчою і зводиться лише до кількох варіантів, які мають досить несуттєві відмінності, найчастіше — лише у формулюванні, що не змінює закладеної в них сутності. Це є досить позитивним моментом, так як забезпечує єдине розуміння та дохідливість тлумачення.

Порівняно з економічною та обліковою точкою зору на трактування поняття “витрати”, юридична не має специфічної ключової категорії. Визначення витрат, наведені в П(С)БО 16 “Витрати” та Податковому Кодексі України мають лише юридичну форму, так як затверджені нормативно-правовими актами, проте за сутністю повністю повторюють трактування в цілях бухгалтерського обліку. Переслідуючи більш фіскальні, ніж облікові цілі, Податковий Кодекс України представляє дещо модифіковане визначення витрат, ніж П(С)БО 16, проте така модифікація не вносить ніяких змін до сутності поняття.

Тому можна зробити висновок, що в загальному юридичне пояснення природи витрат повною мірою наслідуює представлення їх облікової сутності та не чинить суттєвого впливу на розуміння та практичне застосування поняття “витрати”.

Що ж до поняття “затрати”, то ми пропонуємо наступне трактування: затрати – це використання підприємством будь-яких наявних ресурсів з метою набуття необхідних йому активів або погашення його зобов’язань в процесі господарської діяльності. Як вказують матеріали досліджених нами джерел, затрати є поняттям більш широким, ніж витрати, хоча для цілей обліку воно використовується набагато рідше. Використання поняття “затрати” є більш характерним для цілей управлінського обліку, ніж для фінансового, що пов’язано з його економічною сутністю.

Як правило, поняття “затрати” використовуються саме при цільовому використанні певних ресурсів, в той час як “витрати” означають їх узагальнене та вже здійснене використання. Також варто звернути увагу на ще одну відмінність між витратами та затратами підприємства — показник вимірювання. В той час як витрати представлені у вартісному виразі, затрати частіше характеризуються натурально-речовим показником, хоча також знаходять своє вартісне вираження. Іншими словами, витрати більшою мірою відповідають на питання “скільки ресурсів було витрачено?”, а затрати – “які саме ресурси було витрачено?”.

Ведучи мову про видатки, ми вважаємо за доцільне наголосити, що застосування цього терміну означає витрачання саме грошових коштів на чітко визначені та обґрунтовані цілі. Саме тому, вважаємо, що категорією “видатки” можуть апелювати більшою мірою бюджетні установи, ніж прибуткові організації.

Спираючись на вище наведені відмінності, пропонуємо загальнозживаним на виробничих підприємствах вважати поняття “витрати”. Проте, на нашу думку, позитивним моментом було б законодавче затвердження визначення затрат та чітке розмежування їх з попереднім поняттям, так як варіативність трактування як першого, так і другого призводить до конфлікту суджень щодо цих понять, а, отже, залишає відкритим дане проблемне питання.

Формування категорії “витрати” в економічній науці набуває більш конкретних рис лише в XV ст. Протягом всієї своєї еволюції категорія “витрати” зазнає суттєвого впливу укладів, які панували в суспільстві на тому чи іншому етапі.

За часів капіталістичного суспільства поняття витрат будувалося на основі витрачання таких ресурсів як праця та капітал. Саме ці ресурси створювали вартість продукту, що виготовляється, тобто, їхнє споживання мало принести в майбутньому дохід для виробника. Порівнюючи таке визначення із сучасним розумінням витрат, можна сказати, що воно є абсолютно недоцільним, проте, така невідповідність зумовлена розвитком суспільства та економічної системи в цілому.

В процесі інституційних змін сутність витрат стала наближатися до сучасного розуміння. Можна сказати, що вже в XX ст. із виникненням обліку витрат як основи бухгалтерського обліку та розробкою перших методів калькулювання сутність витрат набула принципово нового значення. Не зважаючи на те, що склад витрат неодноразово змінювався в розрізі їх видів, природа витрат залишилася практично незмінною до сьогодення часу.

Розглядаючи закордонний досвід щодо застосування поняття об’єкта дослідження, було виявлено, що як і у вітчизняному обліку, так і в зарубіжній практиці існує закономірність використання термінів “витрати” і “затрати”, а саме, поняття “витрати” вживається більше в цілях фінансового обліку, а “затрати” – в цілях управлінського. На відміну від українського обліку, в закордонній бухгалтерській теорії термін “витрати” (expenses) вживається менш широко, ніж “затрати” (costs). Витрати узагальнюють зменшення активів чи збільшення зобов’язань, а затрати вказують на використання наявних ресурсів, необхідних для ведення господарської діяльності. Отже, термінологічні неузгодженості між ключовими поняттями нашого дослідження існують не лише в українській теорії обліку, а й в зарубіжній, що свідчить про вагоме значення вирішення вказаного проблемного питання. Пропонуємо узгодити основні поняття шляхом законодавчого затвердження поняття витрат і затрат. Розглядаючи можливість вирішення проблеми на міжнародному рівні, доцільним є доповнення МСФЗ, що регулюють витрати, додатковими положеннями з викладеним формулюванням сутності понять “витрати” та “затрати” та напрямами їх розмежування. Це, в свою чергу, дозволить усунути неконвенційність термінологічного апарату на міжнародному рівні.