

Література

1. Голубницкая Е. А., Жигульская Г. М. Экономика связи: Учебник для вузов. — М.: Радио и связь, 2000. — 392 с.
2. Концепція розвитку телекомунікацій в Україні до 2010 року // Затверджена розпорядженням КМУ від 07.06.2006 № 316-р.
3. Основы экономики телекоммуникаций (связи) : Учебник для вузов / М. А. Горелик, Е. А. Голубницкая, Т. А. Кутузова и др. — М.: Радио и связь, 1997. — 224 с.
4. Рейман Л. Д. Теория и практика функционирования телекоммуникационных рынков. — М.: ОЛМА-Пресс, 2002. — 348 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.

УДК 657.1

О. В. Павелко
аспірант кафедри обліку
підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТИ ВИКОРИСТАННЯ ТЕРМІНІВ «ЗАТРАТИ» І «ВИТРАТИ» В ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

В статье рассмотрена и проанализирована сущность понятий «затраты» и «расходы» в строительстве. Выявлены основные отличия между данными категориями и сформулированы предложения по внесению изменений в законодательные акты Украины.

The essence of such concepts as «expenses» and «expenditures» in construction sphere is considered and analyzed. The differences between these categories are shown and concrete propositions to bring in the changes into legislative documents of Ukraine are stated.

Ключові слова: витрати, затрати, будівництво, будівельно-монтажні організації, договір підряду, визнання витрат, будівельно-монтажні роботи.

Кінцевою метою господарювання усіх підприємницьких структур є отримання прибутку, обчислення якого являє собою невід'ємну складову облікового процесу. Ключовими елементами у процесі визначення прибутку виступають доходи та витрати, причому саме витрати є найбільш дискусійним об'єктом обліку.

Проблеми термінології, організації та методики обліку витрат висвітлюються у працях багатьох науковців. Досить часто як синонім до поняття «витрати» використовується термін «затрати». У рамках повсякденного спілкування принципової різниці між даними категоріями немає, однак, в обліковій практиці правильне розмежування даних понять вкрай важливе і має принципове значення. Потреба у вірному трактуванні понять «витрати» і «затрати» викликана необхідністю достовірного визначення фінансового результату.

Визначення сутності та дослідження відмінностей між поняттями «витрати» і «затрати», визнання витрат в останні роки стали предметом уваги багатьох вітчизняних учених, а саме: Л. В. Нападовської [1], З. В. Задорожного [2], Ю. С. Погорелова [3], В. В. Сопко [4], Є. М. Рудніченко [5], О. І. Павликівської [6], Ф. Ф. Бутинця [7] та ін.

Незважаючи на те, що проблемам дослідження витрат приділяється значна увага, у більшості випадків здійснюються наукові розробки, присвячені термінології і методиці обліку витрат, дослідженню відмінностей між поняттями «витрати» і «затрати», а ціла низка питань щодо коректності застосування даних понять у законодавчій базі України, якою регламентовано визнання і облік витрат у будівництві, залишаються недостатньо висвітленими і потребують додаткового вивчення.

Викладене вище зумовлює необхідність постановки і вирішення таких завдань:

- 1) дослідити сутність поняття «витрати» і «затрати» в обліку будівельно-монтажних організацій;
- 2) обґрунтувати основні розбіжності у тлумаченні даних понять;
- 3) викласти пропозиції щодо внесення змін у тексти нормативних актів, якими визначено порядок обліку та визнання витрат у будівництві.

Формування ринкових відносин в економіці України передбачає перехід від витратних методів ведення господарства до методів, які базуються на раціональному використанні потенціалу підприємств. Це зумовлює необхідність звернення уваги на показник витрат. Витрати тісно пов'язані зі створенням нової вартості, різними формами капіталу, прибутком, а, отже, безпосередньо визначають можливість функціонування підприємства.

Вживання синонімом до терміну «витрати» поняття «затрати» є економічно не обґрунтованим, оскільки з точки зору бухгалтер-

ського обліку дані категорії відрізняються за значенням. Термін «затрати» стосується усілякого використання ресурсів, у тому числі щодо придбання активів, у той час як «витрати» — використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за певний період часу ставляться у відповідність до доходів.

Інститут присяжних бухгалтерів (ІПБ) США, наприклад, проводить вказане розмежування наступним чином: «Затрати — величина, що приписується товарам, які отримані або будуть отримані. Затрати можна розділити на нездійснені, які застосовуються до створення майбутніх доходів, та здійснені, тобто які не застосовуються до створення майбутніх доходів і тому вираховуються з доходів або нерозподіленого прибутку поточного періоду» [7, с. 416].

Визначення, дане ІПБ США: «витрати у самому широкому розумінні слова включають усі здійснені витрати, що вираховуються з доходів», — відображає традиційну орієнтацію на витрати. Американський інститут присяжних бухгалтерів називає витратами «валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, які виникли в результаті прибутково орієнтованої діяльності підприємства та які визнаються і оцінюються відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку».

Рада зі стандартів фінансового обліку США (РСФО) дає визначення витрат, виходячи в основному з розрізу активи/кредиторська заборгованість: витрати у його трактуванні — це відтік або інше використання активів і/або виникнення кредиторської заборгованості у результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта [7, с. 416].

В українській нормативній базі визначення витрат наведено у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та у П(С)БО 18 «Будівельні контракти» (щодо ведення бухгалтерського обліку будівельними організаціями).

Згідно з п. 3 П(С)БО 1 та п. 4 П(С)БО 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 розподілу власниками) за звітний період.

Відповідно до п. 5 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.

В економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів: «затрати» та «витрати».

Визначення термінів «затрати» та «витрати» у працях провідних науковців продемонстровано в табл. 1.

Таблиця 1

**ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ «ЗАТРАТИ» ТА «ВИТРАТИ»
У ПРАЦЯХ ПРОВІДНИХ НАУКОВЦІВ**

Джерело інформації	Термін «витрати»	Термін «затрати»
1	2	3
<i>Задорожний З. Р.</i> Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. ... д-а екон. наук: 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло. — Тернопіль, 2007	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками	Грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків поставальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо
<i>Нападовська Л. В.</i> Управлінський облік : [Підруч. для студ. вищ.навч. закл.] / Нападовська Л. В. — К. : Книга, 2004. — 544 с.	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
<i>Сопко В.В.</i> Бухгалтерський облік: Навч посібник. — [3-е вид., перероб. і доп.] / Сопко В. В. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.	Витрати виникають при витрачанні грошових коштів на закупку матеріальних цінностей	Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати

Закінчення табл. 1

Джерело інформації	Термін «витрати»	Термін «затрати»
1	2	3
<i>Рудніченко С. М.</i> Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств: дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / Рудніченко С. М. — Хмельницький, 2006. — 207 с.	Відображають зміну майна (зміни активів) і використовуються при розрахунку фінансових результатів та обліку виробничої собівартості продукції	Відображають трансформацію ресурсів у створення нової вартості, більш точно пов'язані з реальним рухом грошових коштів і повинні широко використовуватися в плануванні повної собівартості продукції й прибутку
Курс бухгалтерського учёта / Под ред. И.Н. Поклада. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1971. — 416 с.	Витрати = затратам	Витрати виробництва, до складу яких відносяться: витрати матеріалів, сировини, палива, енергії, амортизаційних відрахувань, заробітна плата робітників та службовців, інші витрати
<i>Павликівська О. І.</i> Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Павликівська Ольга Іванівна. — Тернопіль, 2002. — 253 с.	Вживаються стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі кількісних статей	Співвідносять із витратами за економічними елементами
<i>Аврова И. А.</i> Управленческий учет / Аврова И. А. — М.: Бератор — Пресс, 2003. — 176 с.	Витрати представляють собою ту частину затрат, що здійснені підприємством для отримання доходу, тобто вони зменшують суму отриманого доходу в результаті діяльності підприємства	Затрати — це засоби, що використані на придбання ресурсів, які є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства і які здатні в майбутньому принести дохід
<i>Погорелов Ю. С.</i> Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Ю. С. Погорелов. — Донецьк, 2006. — 32 с.	Відбивають зменшення активів і збільшення зобов'язань за період	Відбивають реальний рух і трансформацію ресурсів

Проведений аналіз дефініцій «затрати» і «витрати» показав, що у деяких працях зустрічається ототожнення затрат і витрат. Натомість, у тих науковців, котрі вважають, що даним поняттям притаманний різний економічний зміст, розуміння затрат зводиться переважно або до вихідних грошових потоків, або до використання ресурсів у процесі створення нової вартості; витрат — до зменшення активів і збільшення зобов'язань за період.

Якщо порівняти застосування термінів «затрати» і «витрати» у російськомовному і українськомовному варіантах перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме: МСБО 11 «Будівельні контракти», то можна побачити, що в російськомовному виданні стандарту фігурують два поняття: «затрати» і «расходы», і між ними чітко простежується різниця.

Натомість, в українському перекладі стандарту використовується термін «витрати», що іноді замінюється «видатками», і абсолютно відсутній термін «затрати», що суттєво ускладнює розуміння тексту, і пояснюється, швидше за все, неточностями перекладу (табл. 2).

У законодавчих актах, зокрема, у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт фігурує поняття «витрати» при відсутності терміну «затрати».

Відповідно до п. 2 П(С)БО 18 витрати за будівельним контрактом являють собою собівартість робіт за будівельним контрактом [10].

З точки зору національних стандартів бухгалтерського обліку, вони не визнаються витратами, оскільки на етапі придбання вартість придбаних ресурсів — це активи, що є в наявності, і від використання яких очікується отримання економічних вигод у майбутньому. Під час передачі ресурсів у будівництво та їх використання (наприклад, з металу виготовляються конструкції, які після їх монтажу стають частиною об'єкта, що будується), витрачені ресурси ще не визнаються витратами, оскільки ані вибуття активів, ані зменшення власного капіталу ще не відбувається.

У період витрачання ресурсів для отримання доходів вони можуть бути класифіковані як затрати, пов'язані з виконанням робіт за будівельним контрактом. Тільки після зіставлення вартості фактичних затрат з доходом, для отримання якого вони були здійснені, затрати можна визнати витратами того періоду, у якому отри-

мано цей дохід. У такому випадку затрати як фактичну, але вже реалізовану собівартість будівельних робіт, списують з балансу. Списані затрати вже не є активами, адже будівельні роботи виконані, вони визнаються витратами і зменшують суму отриманого від реалізації доходу, а, отже, і розмір власного капіталу.

Таблиця 2

**ПОРІВНЯННЯ ПОЛОЖЕНЬ РОСІЙСЬКОМОВНОГО
ТА УКРАЇНСЬКОМОВНОГО ВАРІАНТІВ ПЕРЕКЛАДУ МСБО 11
«БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ»**

Російськомовний варіант перекладу	Українськомовний варіант перекладу
1	2
<p><i>Затраты</i> по договору на строительство должны включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> — затраты, непосредственно связанные с конкретным договором; — затраты, которые относятся к мероприятиям по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный договор; — прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора 	<p><i>Витрати</i> за контрактом повинні включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом; б) витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт; в) інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту (п. 16)
<p>Когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка и <i>затраты</i> по нему должны признаваться в качестве выручки и <i>расходов</i>, соответственно, путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату</p>	<p>Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і <i>витрати</i> за контрактом, слід визнавати, відповідно, як доходи і <i>витрати</i> з посиланням на ступінь завершеності робіт за контрактом на дату балансу (п. 22)</p>
<p><i>Затраты</i> по договору подряда, вероятность возмещения которых отсутствует, немедленно признаются в качестве <i>расхода</i></p>	<p><i>Витрати</i> за контрактом, які, ймовірно, не будуть відшкодовані, негайно визнаються як <i>видатки</i> (п. 34)</p>
<p>Однако, любое ожидаемое превышение суммарных <i>затрат</i> по договору сверх суммарной выручки по нему немедленно признается в качестве расхода, если общие <i>затраты</i> по договору превысят общую выручку по нему</p>	<p>Однак, будь-яке очікуване перевищення загальних <i>витрат</i> контракту над загальною сумою доходу контракту негайно визнається як <i>витрати</i> (п. 26)</p>

Але не завжди витрати визнаються одночасно з отриманням доходу. Адміністративно-управлінські функції, дії, пов'язані з організацією та обслуговуванням виробництва і збуту виконуються постійно. Затрати на здійснення цих функцій не можуть бути зіставлені з певним конкретним доходом. Такі затрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснені. Саме в цьому звітному періоді вони зменшують суму отриманого доходу і величину власного капіталу [11, с. 34].

Порядок визнання затрат витратами встановлено у П(С)БО 16 «Витрати», однак, термін «затрати» там не фігурує, а в деяких випадках, з економічної точки зору, коректніше було б застосувати саме цей термін.

У нормативних актах, які регламентують оподаткування прибутку підприємств, зокрема, у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», використовується термін «валові витрати». Валові витрати згідно зі ст. 5 п. 5.1 Закону характеризуються як «сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що купуються (виготовляються) таким платником податку для подальшого використання у власній господарській діяльності» [12].

Таким чином, в українському законодавстві для потреб фінансового обліку застосовується поняття «витрати», податковий облік оперує терміном «валові витрати», а поняття «затрати» зустрічається в управлінському обліку.

На думку проф. Л. В. Нападовської [1, с. 65], використання термінів «затрати», «витрати» та «валові витрати» в сучасний період пов'язано зі значним розширенням вітчизняної системи обліку.

Підсумовуючи викладене вище, необхідно зазначити, що національні стандарти потребують доопрацювання та вдосконалення, зокрема:

У п. 4 П(С)БО 16 застосування терміну «затрати» коректніше б визначило значення терміна «елемент затрат», а саме: «Елемент затрат — сукупність економічно однорідних затрат», і зробило б зрозумілим значення терміну «об'єкт витрат»: «Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) затрат». Також вживання даного терміну сприяло б полегшенню у розумінні п. 7, п. 9, пп. 9.5.

Незважаючи на те, що завданням П(С)БО 18 є визнання і визначення суми доходів і витрат для відображення у Звіті про фінансові результати, у п.2 П(С)БО 18 замість терміну «витрати» слід застосовувати поняття «затрати», у такому випадку собівартість робіт за будівельним контрактом складалася б із затрат за будівельним контрактом. Відповідно це слід врахувати щодо п. 12–16 П(С)БО 18 і розглядати їх як перелік затрат за будівельним підрядом.

Використання у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт лише терміну «витрати» теж є не виправданим у більшості випадків та доречним виключно у розділі 5 «Визнання витрат і доходів за договором підряду на виконання робіт з будівництва об'єкта».

Проведене дослідження показало, що при перекладі на українську мову М(С)БО 11 відсутність терміну «затрати» суттєво ускладнює розуміння тексту, а застосування виключно поняття «витрати» пов'язане з неточністю перекладу. Розроблені на підставі М(С)БО П(С)БО теж містять низку недоліків.

Подальші дослідження будуть спрямовані на уточнення складу витрат при калькулюванні собівартості будівельно-монтажних робіт, для чого потрібним і вкрай важливим є виокремлення понять «затрати» і «витрати».

Література

1. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік : [Підруч. для студ. вищ.навч. закл.] / Нападовська Л. В. — К. : Книга, 2004. — 544 с.
2. *Задорожний З. Р.* Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. доктора екон. наук: 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло. — Тернопіль, 2007.
3. *Погорелов Ю. С.* Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Ю. С. Погорелов. — Донецьк, 2006. — 32 с.
4. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навч посібник. — [3-е вид., перероб. і доп.] / Сопко В. В. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
5. *Рудніченко Є. М.* Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств: дис... канд. екон. наук: 08.06.01 / Рудніченко Є. М. — Хмельницький, 2006. — 207 с.

6. *Павликівська О. І.* Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Павликівська Ольга Іванівна. — Тернопіль, 2002. — 253 с.

7. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. — Житомир : ПП «Рута», 2003. — 544 с.

8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [електронний ресурс]. — Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

9. П(С)БО 16 «Витрати» [електронний ресурс], затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. — № 318. — Режим доступу: www.rada.gov.ua

10. П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [електронний ресурс], затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. — № 205. — Режим доступу: www.rada.gov.ua

11. *Назарбаєва Р.* Бухоблік у будівництві: загальне й особливе / Римма Назарбаєва // Бухгалтерія. — 2002. — № 18/1. — С. 31–39.

12. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у ред. Закону України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).

13. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Затверджені наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16 лютого 2004 р. № 30.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.

УДК 657.471

Л. І. Радченя

аспірант без відриву від виробництва,
кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СКЛАД ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

В статье определен состав затрат производства исходя из сущности процесса производства и положений действующих нормативно-правовых документов.

In the article the structure of production costs proceeding from essence of production process and positions of the valid standard-judicial documents is determined.

Ключові слова: витрати виробництва, виробнича собівартість, загальнопромислові витрати.