



УДК 338

*Аль-газу Али,
аспирант кафедри учета предпринимательской деятельности,
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана»*

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ ПОНЯТИЙ «ЗАТРАТЫ» И «РАСХОДЫ» ПРИ ИХ ОТРАЖЕНИИ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

*Al-gazu Ali,
phD student, Entrepreneurship Activities Accounting Department,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

CONSTRUCTION OF SYSTEM OF INTERDEPENDENCE OF CONCEPTS COSTS AND EXPENSES DURING THEIR REFLECTION IN ACCOUNT AND ACCOUNTING

Рассмотрена сравнительная характеристика экономической сущности понятий «затраты» и «расходы». Построена система взаимозависимости понятий «затраты» и «расходы» при их отражении в системе учета и отчетности. Представлена экономически обоснованная классификация расходов при их отражении в финансовом и управленческом учете.

Comparative characteristics considered economic substance concepts of "costs" and "expenses". A system of interdependent concepts of "costs" and "expenses" during their reflection in the system of accounting and reporting. Represented economically sound classification of expenses during their reflection in the financial and management accounting.

Ключевые слова: экономика, затраты, расходы, управленческий учет, финансовый учет, критерии классификации, признаки классификации.

Keywords: economy, costs, expenses, management accounting, financial accounting, classification criteria for the classification of signs.

Постановка проблемы.

Затраты предприятия играют важную роль в его хозяйственной деятельности. Значение имеет не только общий уровень затрат предприятия, но и их структура, которая позволяет выявить особенности и недостатки деятельности предприятия, а также позволяет определить векторы его развития и потенциальные риски.

Проблема организации учета затрат и его информационное обеспечение в системе управления организацией всегда была объектом пристального внимания отечественных и зарубежных исследователей.

Анализ последних исследований и публикаций.

Значительное внимание изучению сущности расходов и затрат в своих трудах уделяли следующие отечественные и зарубежные исследователи: И.О. Ахновская, В.И. Головкин, Д.Л. Лозинский, Н.Л. Маренков, Т.М.Одинцова, Л.О. Слюсарчук, М.И.Скрипник и другие. Однако, несмотря на значительное количество исследований в этой области, многие проблемы остаются дискуссионными и недостаточно разработанными, что влияет на эффективность управления затратами.

Формулировка целей статьи (постановка задания).

Целью написания статьи является рассмотрение сущности понятия «затраты» в условиях деятельности производственных предприятий и обоснование признаков их классификации. А также построение системы взаимозависимости понятий «затраты» и «расходы» при их отражении в системе учета и отчетности.

Изложение основного материала исследования.

Несмотря на то, что затраты достаточно изученная экономическая категория, к определению которой существует множество различных подходов, до сегодняшнего дня дискуссионным остается вопрос относительно употребления терминов «расходы» и «затраты». Противоречивость мнений обусловлена, прежде всего, употреблением в бухгалтерской терминологии двух понятий, близких по своему содержанию: «расходы» и «затраты».

Многие авторы считают их синонимами и не делают различий между ними. Однако определение сущности этих понятий имеет значение для оценки результатов хозяйственной деятельности организации, экономичности производственного процесса, его прибыльности.

Анализ научных точек зрения позволил выделить три подхода к пониманию сущности расходов и затрат.

При первом подходе указанные категории считают синонимами;

При втором подходе затраты ассоциируют с натуральным показателем, а расходы - со стоимостным;

При третьем подходе затраты и расходы считаются стоимостными показателями, однако их главное отличие состоит в том, приводит ли их осуществление к уменьшению собственного капитала.

В частности, затраты – это стоимостная оценка использованных ресурсов, которые не приводят к уменьшению собственного капитала предприятия. Расходы – уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению собственного капитала

Согласимся с мнением Лозинского Д.Л.[4, с. 57], который считает, что именно третий подход является ближайшим к истине.

Затраты – это наиболее неопределенное понятие в бухгалтерском учете, поскольку часто употребляется в различных смысловых значениях.

Вызывает научный интерес обобщение подходов к сущности затрат Ахновской И.А., которая за результатами анализа разных мнений относительно сущности затрат выделила три подхода, которые свидетельствуют, что понимание затрат сводится к выходным денежным потокам или использованию ресурсов в процессе создания новой стоимости (табл. 1).

Осуществление производственных затрат не предусматривает уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов. То есть происходит замена одного актива на другой, при этом использование ресурсов на изготовление продукции (выполнение работ, предоставление услуг) не соотносится с получением дохода. И только в момент выбытия продукции (работ, услуг), то есть при условии признания дохода, расходы, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), признаются соответствующими затратами (себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг) и отражаются в «Отчете о финансовых результатах».

Совокупность же затрат, не определенных соответствующими расходами на конец отчетного периода, отражается в «Балансе» как актив, в виде фактической производственной себестоимости остатков готовой продукции на складе и (или) незавершенного производства [4].

Под «расходами» в экономической теории понимается потребление различных видов ресурсов в ходе осуществления деятельности предприятия за определенный период времени (отчетный период).

Понятие «расходы» закреплено в НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» –это уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками)[7].

В соответствии с П(С)БУ 16 «Расходы», расходами отчетного периода признаются или уменьшение активов, или увеличение обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения собственниками), при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены [9].

Таблица 1
Подходы к сущности категории «затраты» [1, с. 286]

Подход	Типовые определения
Финансовый	Форма платежей за используемые блага, полученные из внешней среды. Затраты приравниваются к фактическим денежным выбытиям. Выплаты, которые предприятие должно сделать, или доходы, которые предприятие обязано обеспечить поставщику производственных ресурсов, чтобы отвлечь эти ресурсы от альтернативных способов их использования.
Ресурсный	Стоимость ресурсов, используемых для создания новой стоимости. Затраты производственных факторов, необходимых для реализации предприятием своей деятельности, в денежном выражении. Комплекс ресурсов, поступающих в процессе производства на вход системы, и в дальнейшем трансформируются в полезные предметы на ее выходе. Стоимость ресурсов, используемых в дальнейшем для получения прибыли или других целей
Учетный	Уменьшение активов или увеличения обязательств, приводящее к уменьшению собственного капитала предприятия. Сумма расходов, возникающая в процессе хозяйственной деятельности. Выраженные в денежной форме затраты, предприятие несет в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности.

Однако, в самом тексте П(С)БУ 16 употребляется также и понятие «затраты» (материальные затраты) в контексте использованных в течении отчетного периода материальных ресурсов.

В украинском налоговом законодательстве предусмотрено лишь понятие «расходы». В частности, в соответствии с Налоговым кодексом Украины (ст. 14, п. 14.1.27) [6], расходы - сумма любых расходов налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальной формах, понесенных для осуществления хозяйственной деятельности налогоплательщика, в результате которых происходит уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, в результате чего происходит уменьшение собственного капитала (кроме изменений капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

В Гражданском [12] и Хозяйственном [2] кодексах Украины разъяснений относительно понятий «затраты» или «расходы» не приводится, ограничиваясь лишь определением термина «ущерб», что в ст. 22 п. 2 Гражданского кодекса и в ст. 224 п. 2 Гражданского кодекса отождествляется с потерями и определенными затратами.

Наиболее веские разграничения между категориями «расходы» и «затраты» встречаем в международном законодательстве. В частности, в МСФО № 2 «Запасы» расходы признаются только после продажи запасов, потери им первоначальных свойств или прочего выбытия, т. е. вся стоимость запасов, списанная в отчетном периоде, признается расходами. В свою очередь, этот же стандарт указывает, что под «затратами» в контексте запасов следует понимать: затраты на приобретение, переработку и прочие затраты на момент составления отчетности, которые формируют себестоимость запасов [5, с. 124].

Таким образом, следует согласиться с мнением Одиной Т.Н.[8], которая считает, что с учетной точки зрения затраты и расходы являются потреблением ресурсов в процессе хозяйственной деятельности. При этом затраты являются более обширным понятием, поскольку включают расходы и при этом охватывают еще ряд объектов учета (в частности, закупку запасов, инвестиции) – рис. 1.

Главной причиной разграничения понятий затрат и расходов является действие принцип аperiodичности в бухгалтерском учете. Затраты, понесенные предприятием, могут стать расходами в периоде возникновения или в последующих периодах, при этом расходы, признаваемые в определенном периоде, являются частью затрат ил редусматривают движение ресурсов предприятия, что уменьшает его прибыль в данном периоде [8].



Рис. 1. Соотношение затрат и расходов в процессе хозяйственной деятельности предприятия

В данном случае согласимся со Скляренко В. К.[11], который считает, что затраты- это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени. А расходы - это затраты определенного периода времени, документально подтверждены, экономически оправданы(обоснованы), т.е. которые полностью перенесли свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат, расходы не могут формировать активы предприятия, а используются при расчете финансового

результата предприятия (форма № 2 «Отчет о финансовых результатах (Совокупных доходах)»).

В системе бухгалтерских счетов предыдущая схема будет иметь следующий вид (рис. 2).

Для принятия экономически обоснованных решений в системе управления затратами предприятия важное значение имеет их классификация.



Рис. 2. Соотношение затрат и расходов в системе бухгалтерских счетов

Классификация затрат с целью принятия управленческих решений должна строиться в рамках единой информационно-учетной системы и соответствовать требованиям обеих подсистем: финансового и управленческого учета. Информация, содержащаяся в финансовой учетной подсистеме, имеет значение для принятия инвестиционных решений, а в управленческой учетной подсистеме - для принятия управленческих решений, связанных с эффективным функционированием предприятий.

Для финансового учета затраты классифицируются в разрезе элементов (класс 8 «Расходы по элементам») и видов деятельности (класс 9 «Расходы деятельности») и отображаются в Отчете о финансовых результатах (Совокупных доходах). По элементам затраты подразделяются: на материальные расходы; расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; другие операционные расходы. По видам деятельности затраты подразделяются на: прямые (себестоимость реализованных товаров (готовой продукции, работ, услуг); косвенные (общепроизводственные расходы); административные расходы; расходы на сбыт; прочие расходы операционной деятельности; финансовые расходы; расходы от участия в капитале; другие расходы; налог на прибыль.

Согласимся со Слюсарчук Л. [10], что информационная система управленческого учета служит для классификации затрат в зависимости от цели, которой может быть: снижение себестоимости продукции, увеличение рентабельности деятельности предприятия. С целью уменьшения себестоимости определяются группы учетных объектов: центры ответственности (цеха, единицы продукции). Степень законченности обуславливает формирование затрат по периодам, конструктивная и технологическая сложность продукции обуславливает методы оценки и расчет себестоимости продукции.

Группировка затрат по учетным объектам осуществляется в разрезе элементов, что вызвано необходимостью определения их структуры, удельного веса отдельных затрат, определения резервов сокращения себестоимости и т.д. Также поэлементное группирование затрат используется для составления смет, формирования нормативной базы производства, анализа.

Классификация затрат в управленческой учетной подсистеме включает три большие категории:

- 1) информацию о затратах, которые передаются в производство;
- 2) данные о затратах для принятия решений;
- 3) сведения о затратах для контроля и регулирования (табл. 2).

При этом сама детализация затрат непосредственно зависит от экономической целесообразности и компетентности руководства.

Рассматривая вопросы классификации затрат с точки зрения процесса принятия решений, установлен важный принцип: при непродолжительном анализируемом периоде в процессе принятия решений, не все затраты следует принимать во внимание.

Существуют затраты необязательные и обязательные. Необязательные затраты - это те, которых можно избежать, выбрав альтернативный вариант решения. Обязательные затраты - затраты, которых избежать невозможно. Таким образом, в принятии решений необходимо учитывать только необязательные затраты. Т.е. необходимо принимать тот вариант, который создает доход, превышающий необязательные затраты.

Таблица 2
Критерии классификации затрат в управленческой учетной подсистеме

Критерий	Признак	Вид затрат
Оценка стоимости запасов и полученной прибыли	элементы производственных затрат	материальные на оплату труда на социальные нужды амортизация другие
	статьи затрат	статьи затрат
	характер переноса стоимости на продукт	прямые косвенные
	направление потока	входящие истекшие
	по отношению к производству	основные накладные
	при формировании финансового результата	затраты производства затраты периода
Затраты на производство, по которым принимается решение и их динамика	относительно отчетного периода	будущих периодов отчетного периода прошлого периода
	в результате принятия альтернативных решений	альтернатива 1 альтернатива 2 альтернатива n
	целесообразность	продуктивные непродуктивные
	по значимости для принятия решений	релевантные нерелевантные безвозвратные
	по устранимости	устраимые неустраимые

	принятие отдельного решения	приемлемые неприемлемые
Затраты, по которым осуществляется контроль и регулирование	по регулируемости	регулируемые нерегулируемые
	по поведению затрат	приростные маржинальные (предельные)
	по отношению затрат к качеству	затраты на корректирующие действия затраты на предупреждающие действия

Итак, классификация затрат для финансового и управленческого учета существенно отличается. Взаимосвязь классификации возникает на этапе формирования фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг), поскольку затраты группируются в целях учета по учетным объектам, что позволяет совместить приемы калькулирования учетных подсистем. Инструментом в этом случае выступает интеграционная учетная система.

Выводы.

Обобщая полученные результаты, можно отметить, что экономические категории «затраты» и «расходы» имеют научное обоснование, в то время как практическое применение и интерпретация данных категорий используется не в соответствии с их теоретической обоснованностью. При этом понятие «затраты» является более широким в зависимости от определенных условий может выступать как активом и отражаться в балансе или трансформироваться в расходы периода. Если расходы – это или уменьшение активов, или увеличение обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия. То затраты – это уменьшение одних активов при условии равнозначного увеличения других, или увеличение активов и обязательств на одну и ту же величину.

Для правильной классификации затрат необходимо определиться, к которой учетной подсистеме они относятся. Для принятия управленческих решений об эффективности инвестиционной политики – классификация затрат в финансовом учете, а для контроля, регулирования и управления затратами с целью получения наибольшей прибыли – в управленческом учете.

Литература:

1. Ахновська І.О. Концепції управління затратами підприємства / І.О. Ахновська // Вісник Донецького національного університету. Серія В.Економіка і право. Спецвипуск. – Донецьк: ДонНУ, 2011. – 375с. – С.284-288.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV : за станом на 25.03.2014 р.[Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 : за станом на 25.03.2014 р.[Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Лозинский Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку / Д.Л. Лозинський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59.
5. Маренков Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Н. Л. Маренков. – М.: Экзамен, 2005. – 224 с.
6. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [електронний ресурс] / Верховна Рада України. — режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Одинцова Т.М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия [Электронный ресурс] - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2008_2009/92.../92-30.pdf.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318[Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
10. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК., 2006-№6. С.102-106.
11. Складенко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Электронный ресурс] – Режим доступу: http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.htm.
12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV[Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

References.

1. Akhnovs'ka, I.O. (2011), "Concept of cost management of enterprise", Visnyk Donets'koho natsional'noho universytetu. Serii V.Ekonomika i pravo, Spetsvypusk, pp.284-288.
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 4 Sept 2014).
3. Ministry of Finance Ukraine (2003), "Instructions on the use of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 4 Sept 2014).
4. Lozynskiy, D.L. (2009), "Costs" and "expenses": matching concepts in accounting", Visnyk Zhytomyr'skoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii: ekonomichni nauky, vol. 4, pp. 55–59.
5. Marenkov, N.L. (2005), Mezhdunarodnye standarty fyansovoy otchetnosti [International Financial Reporting Standards], Ekzamen, Moscow, Russia.
6. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 4 Sept 2014).
7. Ministry of Finance Ukraine (2003), "National provisions (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 4 Sept 2014).
8. Odyntsova, T.M. (2008), "Recognized and reflected in the financial and management accounting costs and expenses of the enterprise", Vestnyk SevHTU, vol.92, pp.155-162
9. Ministry of Finance Ukraine (1999), "Position (Standard) of accounting 16 "Costs", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 4 Sept 2014).
10. Sliusarchuk, L. (2006), "Impact of classification of expenses for management decisions", Oblik i finansy APK., vol.6, pp.102-106.
11. Skliarenko, V.K. (2007), "What is the difference between the costs, expenses and costs", available at: http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.htm (Accessed 4 Sept 2014).
12. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 4 Sept 2014).

Стаття надійшла до редакції 10.09.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"