

4. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства / [Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М та ін.]. – Рівне : НУВГП, 2006. – с. 268

5. Шершун І. Облікова політика підприємства – наказ №1 / І. Шершун // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 6. – С. 19–24.

Надійшла 17.02.2012; рецензент: д. е. н. Денисюк О. М.

УДК 338.512:657.47

В. Н. СЕРДЮК, А. Н. СТАСЮК, Р. Е. ЯКОВЕНКО

Макеевский экономико-гуманитарный институт

РАСХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ: ПРОБЛЕМЫ ДЕФИНИЦИИ

В статье рассмотрены основные проблемы, связанные с дефиницией понятия «расходы» с позиций экономической теории и бухгалтерского учета. Проанализировано соотношение понятия «расходы» со смежными понятиями, раскрыта сущность экономических процессов, лежащих в их основе.

In current article the main definition problems relating to the costs' concept in terms of economics and accounting was studied. There were analyzed relations between costs and closely-related concepts, researched the essence of their basic economical processes.

Ключевые слова: расходы, затраты, издержки, учет расходов.

Введение

Целью деятельности любого предприятия является получение максимальной прибыли в долгосрочной перспективе. Как известно, прибыль как экономический показатель эффекта хозяйственной деятельности и как объект финансового учета определяется как разность доходов и расходов предприятия. Поскольку в рыночных условиях хозяйствования доходы существенным образом зависят от спроса на продукцию, то возможность управления ими ограничена. Поэтому тактическое и оперативное управление предприятием фактически сводится к управлению расходами, в частности, себестоимостью продукции.

Украинская система бухгалтерского учета в настоящее время представляет собой уникальную структуру, являющуюся результатом творческого синтеза национальных традиций хозяйствования и международных стандартов. И Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», и стандарты бухгалтерского учета содержат положения, которые адаптируют отечественную практику к международным нормам, расширяют информационные возможности, оптимизируют методику и снижают трудоемкость учетной работы. Вместе с тем, некоторые аспекты этих положений неоспорны и нуждаются в уточнении и доработке терминологической базы.

Расходы и смежные с ними понятия остаются одними из наиболее дискуссионных в области экономики предприятия и бухгалтерского учета. Расходам предприятия и их учету посвящены труды таких отечественных и зарубежных ученых, как Н. Данилочкина, В. Лебедев, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, М. Грещак, О. Коцюба, Е. Мних, В. Ивашкевич, В. Савчук, В. Сопко и др. Критический анализ определения расходов, приведенного в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 16 (П(С)БУ 16), можно найти в статьях Л. Триньки, М. Чумаченко, И. Белоусовой, С. Голова.

Представляется целесообразным выделить несколько основных направлений научных исследований, затрагивающих проблематику расходов:

- экономическая сущность расходов и смежных понятий;
- методологические подходы к классификации расходов;
- проблемы учета расходов в целом, критический анализ П(С)БУ 16 «Расходы»;
- проблемы учета отдельных видов расходов применительно к различным отраслям экономики.

Целью нашей статьи является попытка ответить на некоторые спорные вопросы, связанные с дефиницией такого экономического явления, как расходы, с позиций как экономической теории, так и бухгалтерского учета.

Основной раздел

Одним из недостаточно проработанных, на наш взгляд, вопросов терминологии в экономике является определение и разграничение понятий «расходы», «издержки» и «затраты». Обработав ряд источников [1–5], мы сочли возможным предложить следующие определения вышеуказанных понятий.

Представим процесс деятельности предприятия в виде схемы материальных и денежных потоков (рис. 1).

Из вышеприведенной схемы потоков следует, что расходы – процесс привлечения предприятием необходимых для осуществления производства ресурсов, не находящихся в его распоряжении.

Затраты как процесс совпадают с производством – преобразованием ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия, в готовую продукцию. Как показатель затраты характеризуют «вход» производственного процесса – ресурсы, затрачиваемые в процессе его осуществления. Место затрат в производственном процессе представлено на рис. 2.

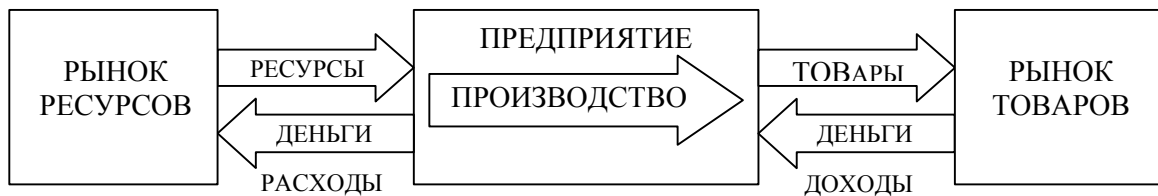


Рис. 1. Модель деятельности предприятия

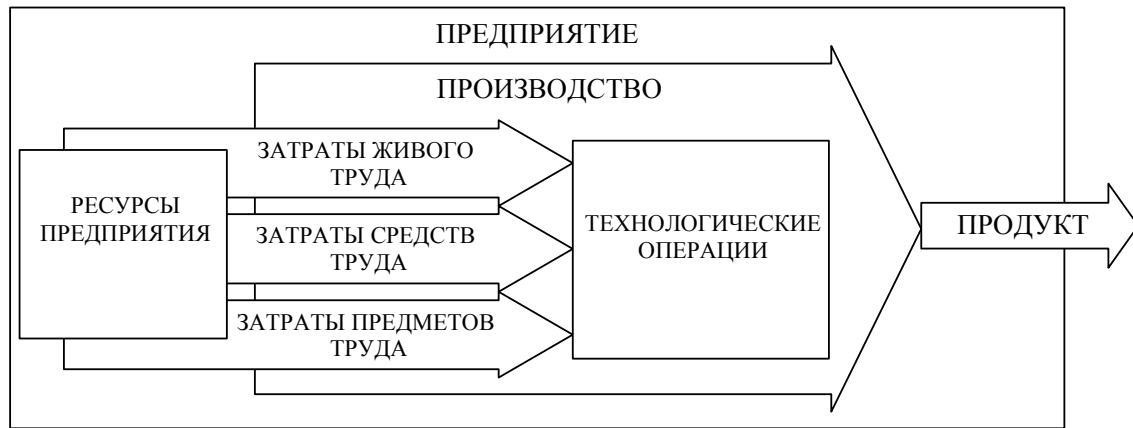


Рис. 2. Место затрат в процессе деятельности предприятия

Затраты живого труда представляют собой физические и умственные усилия людей, занятых в производстве; затраты средств труда – их износ в процессе производства; затраты предметов труда – их преобразование или присоединение в процессе производства.

Всем этим затратам соответствуют определенные расходы, причем, если в прикладной экономике количественно в рамках периода сумма затрат и сумма расходов не тождественны, то в рамках экономической теории происходит отождествление этих величин, причем исследователи зачастую не разграничивают понятия затрат и расходов. Причиной этого является то, что при микроэкономическом анализе, как правило, используется принцип «черного ящика», при котором происходит абстрагирование от процессов, протекающих внутри предприятия.

Затратам живого труда соответствуют расходы на оплату труда. Способность к труду работника не принадлежит предприятию, являясь неотъемлемой частью конкретного индивидуума, поэтому организация вынуждена фактически покупать результат труда.

Затратам средств труда соответствуют расходы на амортизацию. Амортизация – процесс перенесения стоимости средств труда на стоимость готовой продукции, процесс компенсации авансированной стоимости этих ресурсов, капитальных вложений в их приобретение. Изначально эти ресурсы не являлись собственностью организации, следовательно, капитальные вложения в их приобретение являются расходами по определению. Однако, если рассматривать данные капитальные вложения как некую «ссуду» организации самой себе, то амортизационные отчисления являются «погашением ссуды», то есть фактически процессом приобретения средств труда «по частям». Поэтому амортизационные отчисления являются расходами, соответствующими затратам средств труда (износу).

Затратам предметов труда соответствуют расходы на их приобретение.

Термин «издержки» относится к сфере экономической теории (политической экономии и микроэкономики). Проведя анализ некоторых определений [1, 2], мы предлагаем трактовать понятие «издержки» как обобщенные затраты ресурсов производственной системы (предприятия) за определенный период, выраженные в денежном эквиваленте. По своей экономической сущности издержки не тождественны ни расходам, ни затратам. От расходов их отличает то, что издержки являются денежной оценкой не приобретаемых для дальнейшего производственного потребления, а потребляемых в текущий момент ресурсов. От затрат их отличает обобщенный характер выражения и, как следствие, денежный характер. Это объясняется тем, что при микроэкономическом анализе производственных систем к издержкам применяются следующие классификационные признаки (постоянные – переменные, бухгалтерские – экономические, долгосрочные – краткосрочные), предполагающие абстрагирование от физической сущности затрат отдельных видов ресурсов.

Таким образом, затраты являются процессом использования приобретенных в собственность или переданных в распоряжение ресурсов в производстве, издержки – их обобщенным денежным выражением. Расходы же представляют собой процесс привлечения ресурсов, необходимых для осуществления деятельности предприятия.

Следует отметить, что в украиноязычных источниках неопределенности касательно размежевания понятий «расходы», «издержки» и «затраты» гораздо больше, чем в русскоязычных. Во всех трех случаях в украинском языке чаще всего используется термин «витрати». Однако один из исследователей предлагает для обозначения понятия, определение которого соответствует приведенному нами определению термина «затраты», использовать украинское слово «затрати» [4], подчеркивая, что это историческое название данного экономического процесса. Мы согласны с этим предложением, и, вместе с тем, предлагаем для обозначения термина «издержки» использовать термин «видатки». Для обозначения «расходов» остается понятие «витрати», что позволит избежать неоднозначности в терминологии. Также мы не можем не согласиться с замечанием о неправомерности отождествления с термином «витрати» терминов «втрати» (потери) и «збитки» (убытки) [3].

В бухгалтерском учете ключевым является понятие «расходы». Рассмотрим трактовку сущности расходов с точки зрения бухгалтерского учета.

В П(С)БУ 16 «Расходы» приводится такое определение расходов: «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 владельцами), при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены» [6].

В нормативно-правовой базе Украины также можно найти такое определение: «Расходы – уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственником)» [7]. Данная точка зрения является достаточно распространенной и в литературе по бухгалтерскому финансовому учету (например, [5, 8]), наряду с определением, указанным в П(С)БУ 16.

На наш взгляд, данные определения являются взаимодополняющими: первое указывает необходимым условием возможность достоверной оценки расходов, второе же акцентирует внимание на уменьшении экономических выгод как ключевой характеристики расходов. То есть объем понятия «расходы» в приведенных определениях не совпадает, что создает возможность нежелательных юридических коллизий при использовании нормативно-правовой базы.

Проанализировав толкования понятия расходов, приводимые в различных литературных источниках, можно сделать вывод, что исследователям учетного направления импонируют определения, приведенные в П(С)БУ. Однако данные определения характеризуют последствия расходов, а не их экономическую сущность. Это определение передает содержание расходов деятельности, которые отображаются в «Отчете о финансовых результатах», но не выражает экономической сущности отношений, возникающей на уровне производственного процесса. На наш взгляд, это объясняется направленностью бухгалтерского финансового учета на внешних пользователей, для которых важными, в первую очередь, являются общие (синтетические) показатели деятельности предприятия, а не внутрихозяйственный механизм формирования этих показателей.

Что касается управленческого учета, то, в силу его направленности на внутренних пользователей, в нем используется противоположный подход к информации. Управляющее звено интересуется возможностями снижения расходов, поэтому они нуждаются в аналитической информации, данных о ресурсах, необходимых для изготовления различных видов продукции (работ, услуг). То есть ключевым объектом в управленческом учете являются затраты живого и овеществленного труда, которые в своей совокупности формируют себестоимость [9]. Можно сделать вывод, что в рамках бухгалтерского учета расходы являются синтетической категорией, предназначенной для внешних пользователей, в то время, как затраты – аналитической, предназначенной для управляющего звена (внутренних пользователей).

Важной отличительной чертой толкования понятия «расходы» как экономической категории и объекта финансового учета является также момент их возникновения. Так, в микроэкономике в рамках теории поведения производителя момент возникновения расходов (момент оттока денежных средств) отождествляется с моментом затрат (моментом потребления ресурсов). В рамках экономики и управления предприятием (например, при планировании баланса денежных потоков) действует правило первого события, то есть моментом признания расходов считается момент фактической уплаты денежных средств. То же правило до недавнего времени действовало и в налоговом учете.

В рамках бухгалтерского учета расходы признаются в момент документально оформленного факта уменьшения активов или увеличения обязательств, причем момент уменьшения денежных средств предприятия не совпадает с моментом признания расходов. В основе механизма их признания лежит один из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принцип начисления и соответствия доходов и расходов, заключающийся в том, что доходы отчетного периода должны быть сопоставлены с расходами, осуществленными для получения этих доходов [10]. Из этого принципа логически вытекает требование П(С)БУ 16 признавать расходы определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены [6]. В случае, если расходы невозможно прямо связать с доходом определенного периода, предписывается отражать их в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены. Это закладывает основы для классификации расходов для нужд бухгалтерского

финансового учета на затраты на продукцию и затраты периода.

При этом в данном случае мы считаем правомерным использование термина «затраты» вместо термина «расходы». Наша аргументация основана на том, что расходы в их экономическом смысле (отток денежных средств предприятия), отраженные на счетах, не являются расходами в их бухгалтерском понимании, пока не получен доход от реализации (затраты на продукцию) или пока они не списаны на расходы соответствующего периода. При этом фактически ресурсы тратятся на нужды производства и управления, следовательно, формируется некая сумма затрат, которая в итоге будет признана расходами. То есть вначале происходит фактическое осуществление расходов, затем приобретенные ресурсы приобретают форму затрат, которые, в свою очередь, при определенных условиях признаются расходами.

Расходы имеют сложную финансовую характеристику налогового характера, поскольку влияют на конечный налогооблагаемый финансовый результат. Понятие затрат в рамках налоговых взаимоотношений не фигурирует. Это понятие характеризует исключительно внутривладельческий механизм функционирования предприятия.

При преобразовании приобретенных ресурсов в новый продукт, то есть в процессе технологических операций и организационных мероприятий, осуществляются затраты как процесс использования (преобразования) веществ и сил природы в новый продукт. Этот процесс характеризует процесс преобразования ресурсов (овеществленного и живого труда), взаимодействие которых приводит к появлению синергетического эффекта приращения стоимости. Поэтому, например, процесс передачи сырья со склада в производство, при котором уменьшаются ресурсы на складе и увеличиваются ресурсы в производственном процессе, является простым хозяйственным процессом перемещения. Процесс начисления заработной платы отражает факт увеличения задолженности предприятия, его обязательство перед работником оплатить его труд, затраченный при производстве продукции. Эти изменения на счетах бухгалтерского учета не могут быть названы расходами. Их можно характеризовать только как «затраты», не влекущие за собой изменений в финансово-налоговых отношениях.

Анализ публикаций показал, что существуют некоторые критические замечания специалистов к определению понятия «расходы» в П(С)БУ. В частности, есть мнение [11], что определение, приведенное в П(С)БУ, не соответствует принципу двойной записи. Основанием служит то, что увеличение активов логически ведет к увеличению обязательств, и наоборот, а приведенная в стандарте формулировка «уменьшение активов» или «увеличение обязательств» сама по себе противоречит сути двойной записи, в соответствии с которой каждая хозяйственная операция ведет к стоимостному изменению как минимум двух объектов учета, поэтому определение расходов считается некорректным. В связи с этим, по мнению автора, наиболее целесообразным с учетной точки зрения будет определение расходов как ведущих к увеличению активов и предопределяющих увеличение обязательств, и наоборот.

Также существует замечание [12] относительно определения расходов в П(С)БУ 16 по поводу того, что производственные расходы прямого отношения к капиталу предприятия не имеют. Это аргументируется тем, что Инструкцией о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций по дебету счетов 40 «Уставный капитал», 41 «Паевой капитал», 42 «Дополнительный капитал», 43 «Резервный капитал» никакой корреспонденции со счетами производственных расходов не предполагается [13].

Эти возражения можно опровергнуть следующим образом. Расходы уменьшают финансовый результат, и, соответственно, прибыль, которая является составной частью собственного капитала и входит в пассив баланса. Актив и пассив баланса в конце отчетного периода увеличиваются на величину прибыли (в случае, если она не изымается собственником). Поэтому, если представить баланс предприятия не в статике, а в динамике (то есть допустить возможность отражения хозяйственных операций не опосредованно – через счета бухгалтерского учета, а напрямую), уменьшение прибыли вследствие увеличения расходов происходит одновременно с уменьшением активов. Что касается увеличения обязательств, то они также приводят к увеличению расходов, то есть происходит перераспределение внутри пассива баланса. Следовательно, можно сказать, что расходы – это уменьшение активов или увеличение обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала.

Если рассматривать определение расходов, приведенное в П(С)БУ 16, в данном аспекте, то не возникает сомнений в его соответствии принципу двойной записи. Также следует заметить, что в системе счетов предприятия влияние расходов на собственный капитал отображают не прямой корреспонденцией, а опосредованно – через финансовый результат деятельности. Однако этот формальный аспект, связанный с построением Плана счетов бухгалтерского учета, не меняет экономической сущности расходов.

Выводы

Таким образом, понятия расходов и затрат характеризуют различные стороны деятельности предприятия. Они отличаются также сферой применения, моментом возникновения, причем в различных отраслях эти отличия значительно колеблются. В рамках экономики предприятия, ключевую позицию занимают затраты как процесс потребления ресурсов, рациональное управление которым остается основным источником повышения конкурентоспособности. Вместе с тем, основным понятием, которым оперирует бухгалтерский учет, являются расходы. Именно сумма расходов влияет на общую сумму налогооблагаемой

прибыли, что объясняет особое внимание законодателей к методике их расчета. Данные о расходах предприятия, как и прочие данные финансовой отчетности, прежде всего, важны для внешних пользователей, в то время как для управляющего звена самого предприятия для принятия решений важна информация о затратах и механизме их образования. Что касается определения расходов в П(С)БУ 16, оно является непротиворечивым и вполне применимо для нужд бухгалтерского финансового учета, однако в рамках нормативной базы по бухгалтерскому учету существуют требующие урегулирования расхождения в определениях понятия «расходы».

Литература

1. Тарасевич В.М. Економічна теорія : [підручник] / [Тарасевич В.М., Білоцерківець В.В., Горобець С.П.] / за ред. В.М. Тарасевича. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с.
2. Наливайко А.П. Мікроекономіка : [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / [Наливайко А.П., Євдокимова Н.М., Задорожна Н.В.] / за заг. ред. А.П. Наливайка. – К. : КНЕУ, 1999. – 208 с.
3. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2009. – № 1. – С. 27–32.
4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / Сопко В.В. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
5. Радченко К.М. Витрати як об'єкт обліку та їх місце в системі бухгалтерського обліку / К.М. Радченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4. – С. 27–29.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 3. – Ст. 102.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 9. – Ст. 424.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік та аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець та ін.] ; під заг. ред. Ф.Ф. Бутиця. – 8 вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
9. Добровський В.М. Управлінський облік : [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. ; за ред. В. М. Добровського. – К. : КНЕУ, 2003. – 196 с.
10. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет : [уч. пособие] / Сердюк В.Н. – [9-е изд., изм. и доп.]. – Донецк : ДонНУ, 2009. – 597 с.
11. Тринька Л. Производство без затрат: реалии отечественного учета или какую себестоимость мы определяем? / Л. Тринька. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – №11. – С. 32–37.
12. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 13–16.
13. Маханько О. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування / Маханько О. – Х. : Фактор, 2007. – 192 с.

Надійшла 07.02.2012; рецензент: д. е. н. Кошкар'єв А. П.