

ОБЛІКОВА СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Досліджено дефініції «витрати», посвідчено їх сутність у вигляді кінцевого впливу на економіку підприємства, запропоновано систематизацію витрат підприємства на здійснені та відкладені

Ключові слова: витрати, підприємство, бухгалтерський облік

А.В. KHMELEVSKA

Khmelnitsky National University

ACCOUNTING SYSTEMATIZATION COSTS COMPANY

Abstract Investigated the definition of "cost", certified by their nature as the final impact on the economy of the enterprise, systematizing proposed expenditure on committed and pending

Keywords: costs, company, accounting

Постановка проблеми. Вдосконалення процесу управління витратами вітчизняних підприємств здійснюється на основі впровадження різноманітних концепцій, як: витратостворювальних факторів, доданої вартості, Портера (ланцюжки цінностей), альтернативності витрат або упущених можливостей, трансакційних витрат, «директ-кост», функціонально-вартісного підходу, стратегічного позиціонування. Поширення набуває концепція «бережливого виробництва», як і інші системи концепції постійного вдосконалення – “5S”, “ТОМ” (загальна система управління якістю), “ЛТ” (точно вчасно), цикл “PDCA” (плануй – роби – перевіряй – впливай), “SDCA” (стандартизуй – роби – перевіряй – впливай), “Шість сигм”, “Канбан”, “Гуртки контролю якості” та інші, спрямовані на оптимізацію витрат, зменшення усіх видів витрат, підвищення якості продукції.

Впровадження у практику господарювання систем управління витратами потребує послідовної відповіді на ряд питань, поміж яких стоять і запити щодо ідентифікації об’єктів управління та, в контексті інформаційного забезпечення управлінської діяльності, об’єктів обліку. Серед відмічених запитів, в першу чергу, потребує чітких дефініцій ряд категорій, об’єднаних однією назвою «витрати». Витрати не є однорідними ні за своїм складом, ні за значенням в діяльності підприємства, тому для їх обґрунтування важливим є розкриття їх облікової сутності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різноманітні аспекти проблеми уточнення сутності та систематизації витрат для потреб управління знайшли відображення в роботах провідних вчених економістів України: Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, О.А. Грیشової, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та зарубіжних країн: П.С. Безруких, П.П. Новиченка, І.І. Поклада, С. Брю, К. Макконелла, Й.С. Мацкевічюса, П. Семюелсона, С.А. Стукова, Р. Ентоні, А. Яругової та інших. Науковці здійснили вагомий внесок для вирішення питань із цієї проблематики. Разом із тим, потребує уваги уточнення сутності та складу витрат підприємства, оскільки кожен із авторів має своє уявлення про поняття «витрати виробництва», «витрати періоду», «витрати майбутніх періодів» стосовно впливу на наслідки господарської діяльності.

Виділення невирішеної проблеми. Різноманіття та неоднозначність поняття «витрати підприємства», їх складу та класифікації в нормативно-правових документах та економічній літературі ускладнюють процес управління ними на практиці, що і зумовлює актуальність проведення їх облікової систематизації.

Мета дослідження. Дослідити наповненість поняття «витрати підприємства», виокремити з їх складу окремі об’єкти обліку витрат стосовно впливу на діяльність підприємства.

Виклад основного матеріалу. Хоча в економічному лексиконі та законодавчо-нормативній базі термін «витрати» трапляється досить часто, надаючи цій економічній категорії різного формулювання та складу, національне законодавство дає визначення поняттю витрат в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1], доповнивши П(С)БО 16 «Витрати» [2], що повністю присвячений особливостям визнання та складу витрат в обліку.

Підходи до трактування категорії «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку та їх атестація наведені в таблиці 1.

Характерним вважаємо те, що визначення категорії «витрати» в усіх стандартах з бухгалтерського обліку вказує на: економічну природу витрат – зменшення економічних вигод підприємства; спосіб, у який зменшуються економічні вигоди підприємства – вибуття його активів або збільшення зобов’язань; економічний наслідок – зменшення власного капіталу підприємства; винятки щодо економічного наслідку – зменшення власного капіталу підприємства з ініціативи його власників. Остання ознака отримала відповідні інтерпретації в зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку, які поєднані у НП(С)БО 1 вказівкою щодо зменшення капіталу за рахунок як його вилучення так і розподілення власниками. Виключенням є визначення витрат, наведене у GAAP, однак, орієнтоване на лише основну діяльність

підприємства, хоча і тут підтверджується зменшення економічних вигод.

Таблиця 1

Визначення категорії «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку

Стандарт	Визначення	Характеристики			
		Зменшення економічних вигод	Вибуття активів або збільшення зобов'язань	Зменшення власного капіталу підприємства	Ініціатива власників
НП(С)БО 1 [1]	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)	+	+	+	+
ПБУ 10/99 [3]	Витратами організації визнається зменшення економічних вигод в результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)	+	+	+	+
Концептуальна основа фінансової звітності [4]	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.	+	+	+	+
IFRS [5]	Витрати – зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками	+	+	+	+
GAAP [6]	Витрати – фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії	+	-	-	-

Застосовуючи трактування поняття «економічна вигода» як «потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [7], а також визначення активів та зобов'язань, які наведені в НП(С)БО 1 та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що у дефініції витрат в усіх наведених нормативних актах продемонстровано сутність витрат у вигляді кінцевого впливу на економіку підприємства – зменшення потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів внаслідок безпосереднього зменшення останніх (вибуття, використання, втрату, тощо) або опосередкованого їх зменшення через появу зобов'язань, за якими погашення заборгованості в майбутньому спричинить відтік активів.

На цій основі вважаємо доцільним охарактеризувати визначення витрат, яке наведене у зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку та НП(С)БО 1 як узагальнююче, оскільки містить загальні характеристики витрат, незалежно від термінів їх визнання (в поточному чи майбутніх періодах) та «масштабів» (характеристик) об'єктів, щодо яких здійснюється визнання (витрати періоду чи витрати на виробництво, витрати на придбання необоротних активів чи витрати на придбання запасів тощо).

За таким узагальнюючим змістом витрат логічно припустити, що усі економічні факти, які об'єднані визначенням «витрати» в той чи інший спосіб (із вищенаведених), в поточному чи у майбутні періоди призведуть до зменшення економічних вигод підприємства. Так, ті витрати підприємства, що є витратами звітного періоду, спричинять зменшення економічних вигод вже у поточному періоді; ті ж витрати, які є капітальними інвестиціями – протягом періодів реалізації продукції, собівартість якої включає нараховану амортизацію необоротних активів, в яких втілені згадувані капітальні інвестиції; витрати ж на виробництво продукції – впродовж часу продажу готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва, щодо яких були здійснені такі витрати, чи списання перелічених активів, незавершеного виробництва за виявленням їх втрати, нестачі тощо.

Грунтуючись на таких основних принципах, як повне висвітлення та періодичність, бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється таким чином, щоб фінансова звітність містила всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі, а діяльність підприємства розподілялася на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Саме необхідність дотримання відмічених та усіх інших принципів бухгалтерського обліку, наведених у Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [7], призводить до наявності на підприємствах різноманітних витрат, які піддаються систематизації щодо періоду їх визнання

та впливу на економічні вигоди підприємств у тому ж періоді (рис.1).

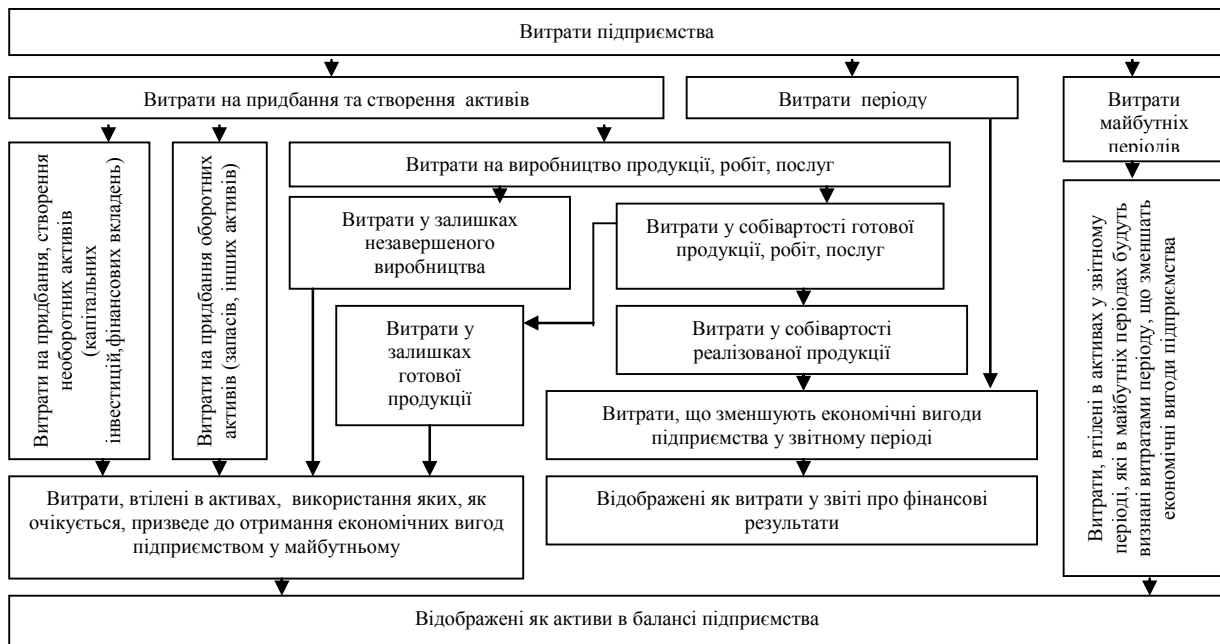


Рис. 1. Витрати підприємства за впливом на економічну вигоду

Так, із складу витрат підприємства витратами звітного періоду за П(С)БО 16 «Витрати» [2] 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. Поряд із цим, висувається ряд вимог визнання витрат періоду, як таких, що їх визнання має відбуватися одночасно з визнанням доходу, для отримання якого витрати здійснені, а у випадку неможливості прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, перші відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо ж актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Наведене визначення повністю вписується у висунуту гіпотезу щодо економічної сутності витрат: тут має місце безпосереднє зменшення економічних вигод, оскільки оговорено спосіб, у який зменшуються економічні вигоди підприємства – вибуття його активів або збільшення зобов'язань та вказано економічний наслідок – зменшення власного капіталу підприємства. Тобто, витрати періоду – це витрати, які не включаються у капітальні інвестиції та фінансові вкладення, собівартість придбаних невикористаних запасів, виробничу собівартість нереалізованих готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це – собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати та витрати іншої діяльності.

Відповідно, на відміну від розглянутої групи витрат – витрат періоду (тобто, таких витрат, що спричиняють зменшення економічних вигод саме у звітному періоді за умов, розкритих в П(С)БО 16 «Витрати»), які символічно можуть бути охарактеризовані як «здійшені витрати», на підприємствах мають місце витрати іншої групи, які у звітному періоді не призводять до зменшення економічних вигод, а саме: витрати на придбання та створення необоротних активів та придбання оборотних активів, в першу чергу – запасів, та витрати майбутніх періодів. Оскільки витрати другої групи саме у звітному періоді не зумовлюють зменшення економічних вигод, за впливом на економіку підприємства щодо зміни економічних вигод, за такими витратами вважаємо можливим закріпити назву «відкладені витрати».

Відкладеними щодо періоду, в якому відбудеться зменшення економічної вигоди підприємства є, зокрема, витрати майбутніх періодів. Таке припущення підтверджується, зокрема, описом призначення рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», наведеним у Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку: «...для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах» [8]. За вказаним нормативним документом витрати майбутніх періодів можна атестувати як витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, освоєнням нових виробництв та агрегатів, за сплаченими авансом орендними платежами, оплатою страхового поліса і торгового патенту, передплатою газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо. За змістом, у характеристиці витрат майбутніх періодів переважно згадуються попередні платежі, що спричиняють появу дебіторської заборгованості. Тому можна відмітити, що витрати майбутніх періодів це, переважно, специфічна дебіторська заборгованість, що виникла у звітному чи попередніх періодах і щодо якої у підприємства є впевненість визнання її витратами періоду у наступному чи інших звітних періодах.

На взаємозв'язок витрат виробництва та витрат підприємства вказує Ф.Ф. Бутинець, відмічаючи, що під витратами виробництва розуміють всі ті витрати, що виникають при здійсненні виробничого процесу, а витрати підприємства – поняття більш загальне, що включає в себе виробничі витрати, а також інші види витрат [9]. Витрати виробництва, як вважаємо, можна ідентифікувати як витрачання активів, виникнення зобов'язань у зв'язку із створенням на підприємстві нових активів у вигляді запасів, якими є готова продукція, напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво.

Висновки. Таким чином, на основі дослідження дефініції «витрати», наведених в національних та зарубіжних стандартах обліку продемонстровано сутність витрат щодо кінцевого впливу на економіку підприємства – зменшення можливості отримання підприємством економічних вигод, що стало основою поділу витрат підприємства на здійснені (витрати періоду) та відкладені (витрати на придбання та створення необоротних активів, придбання запасів, витрати на виробництво та витрати майбутніх періодів).

Література

1. 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://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 года № 33н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e.glavbukh.ru/npd-doc.aspx?npmid=99&npid=901735798>
4. Концептуальна основа фінансової звітності, прийнята РМСБО від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009
5. Пятков М.Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО / Л. М. Пятков, И.А. Смирнова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakIriSCINDDIIDD1204DI>
6. 6. Obermeister A. Расходы в US GAAP / А. Obermeister [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp.
7. Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджена Наказом Міністерства фінансів України 30. 11. 1999 р., № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
9. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2012. – Вип. 1 (22). – С.12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3109/1/2.pdf>

References

1. Polozhennya (standart) buxgalters`kogo obliku 1 “Zagal`ni vy`mogy` do finansovoyi zvitnosti”, zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy` vid 31 bereznya 1999 roku # 87 [Elektronny`j resurs] – Rezhy`m dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Polozhennya (standart) buxgalters`kogo obliku 16 “Vy`traty”, zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy` vid 31 grudnya 1999 roku # 318 [Elektronny`j resurs] – Rezhy`m dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. 3. Polozheny`e po buxgalterskomu uchetu "Расходы органы`zacy`y`" PBU 10/99: utverzhdenopry`kazom My`nfy`na Rossy`y` ot 6 maya 1999 goda # 33n [Elektronny`j resurs] – Rezhy`m dostupu: <http://e.glavbukh.ru/npd-doc.aspx?npmid=99&npid=901735798>
4. Konceptual`na osnova finansovoyi zvitnosti, pry`jnyata RMSBO vid 01.09.2010 r. [Elektronny`j resurs] – Rezhy`m dostupu: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009
5. Pyatov M.L. Doходы y` rasходы органы`zacy`y`: traktovka MSFO [Elektronny`j resurs] / L. M. Pyatov, Y`A. Smy`mova– Rezhy`m dostupu: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakIriSCINDDIIDD1204DI>
6. 6. Obermeister A. Расходы в US GAAP [Elektronny`j resurs] / A. Obermeister – Rezhy`m dostupu: http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp.
7. Zakon pro buxgalters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist` v Ukrayini vid 16 ly`pnya 1999 roku # 996-XIV [Elektronny`j resurs] – Rezhy`m dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Instrukciya pro zastosuvannya Planu rahunkiv buxgalters`kogo obliku akty`viv, kapitalu, zobov`yazan` i gospodars`ky`x operacij pidpry`yemstv i organizacij, zatverdzhena Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy` 30. 11. 1999 r., # 291 [Elektronny`j resurs] – Rezhy`m dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
9. Buty`necz` F.F. Vy`traty` vy`robny`cztva ta yix klasy`fikaciya dlya potreb upravlinnya [Elektronny`j resurs] / F.F. Buty`necz`. – Mizhnarodny`j zbirny`k naukovy`x pracz` «Problemy` teoriyi ta metodologiyi buxgalters`kogo obliku, kontrolyu i analizu» - 2012. – Vy`p. 1 (22). – S.12. – Rezhy`m dostupu: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3109/1/2.pdf>

Рецензія/Peer review : 9.5.2014 р. Надрукована/Printed : 17.8.2014 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Войнаренко М.П.