

П. Л. СУК

(Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна)

Формування облікової інформації про витрати

Метою статті є уточнення змісту і використання термінів «затрати» і «витрати», розкриття порядку ведення їх обліку. Розкрито зміст і використання термінів «затрати» і «витрати». Встановлено, що вони є синонімами і вживаються паралельно. Інформацію про затрати використовують для калькулювання собівартості продукції, а про витрати – для визначення фінансового результату діяльності підприємства. У цих двох випадках суми затрат можуть не співпадати. На підприємстві не всі понесені витрати включають у собівартість, одночасно може бути незавершене виробництво на початок і кінець звітного періоду. Для визначення фінансового результату береться собівартість проданої продукції. Вона може бути вироблена не тільки у звітному, а і в попередньому періоді. Часто є випадки коли не вся продукція, вироблена у звітному періоді, реалізована у цьому ж періоді. Перелічені ситуації обумовлюють можливість наявності відхилень між сумою затрат за період і собівартістю реалізації. Виявлено, що в процесі кругообороту капіталу на стадіях «постачання» і «виробництва» виникають затрати, а на стадії «реалізації» – витрати.

Ключові слова: витрати, затрати, фінансові результати, придбання, виробництво, реалізація, кругооборот капіталу.

П.Л. СУК

(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, г. Киев, Украина)

Формирование учётной информации о расходах

Целью статьи является уточнение содержания и использования терминов «затраты» и «расходы», раскрытие порядка ведения их учета. Раскрыто содержание и использование терминов «затраты» и «расходы». Установлено, что они являются синонимами и употребляются параллельно. Информацию о затратах используют для калькулирования себестоимости продукции, а о расходах – для определения финансового результата деятельности предприятия. В этих двух случаях суммы затрат могут не совпадать. На предприятии не все понесенные расходы включают в себестоимость, одновременно может быть незавершенное производство на начало и конец отчетного периода. Для определения финансового результата принимается себестоимость проданной продукции, которая может быть произведена не только в отчетном, но и в предыдущем периоде. Часто возникают случаи, когда не вся продукция, произведенная в отчетном периоде, реализована в этом же периоде. Перечисленные ситуации обуславливают возможность наличия отклонений между суммой затрат за период и себестоимостью реализации. Выведено, что в процессе кругооборота капитала на стадиях «поставки» и «производства» возникают затраты, а на стадии «реализации» – расходы.

Ключевые слова: расходы, затраты, финансовые результаты, приобретение, производство, реализация, кругооборот капитала.

P.L. SUK

(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine)

Formation of Accounting Information on Costs

The article aims at clarifying the meaning and use of the terms 'costs' and 'expenses', and the procedure for their accounting. The meaning and use of the terms 'costs' and 'expenses' is explained. They are synonymous and are used in parallel. Information on costs is used for the calculation of product cost, and on expenses - to determine the financial results of the company's activities. In these two cases, the amount of costs may differ. The company does not include all its expenses in the self-cost. At the same time, there may be production in progress at the beginning and at the end of the reporting period. To determine the financial results, the self-cost of products sold is taken. The products can be manufactured not only in the reporting period, but also in the previous period. Often there are cases where not all products manufactured in the reporting period are sold in the same period. The above

situations determine the possibility of inconsistencies between the amount of expenses for the period and the self-cost of sales. It is found that in the process of capital turnover, costs occur at the stages of 'supply' and 'production', and expenses occur at the stage of 'sales'.

Keywords: expenses, costs, financial results, acquisition, production, sale, capital turnover.

Постановка проблеми. Поява нових видів господарської діяльності, впровадження інноваційних технологій, розвиток міжнародної кооперації зумовлюють необхідність покращення інформаційного забезпечення системи управління діяльністю підприємств. Підвищуються вимоги до аналітичності облікової інформації, що характеризує ефективність виробництва. В цьому аспекті першочергове значення має визнання та облік доходів та витрат. Обліковий персонал повинен володіти чіткими критеріями розподілу витрат, розуміючи які саме витрати відносяться на продукцію, а які беруться для вирахування фінансового результату за звітний період.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання складу і класифікації витрат висвітлюють П.І. Гайдуцький, В.М. Жук [2], С.Ф. Голов [3], В.В. Сопко [12] та інші вчені в наукових статтях, навчальних посібниках та підручниках з управлінського обліку. Проте до цього часу немає однозначних підходів щодо змісту і використання термінів «затрати» і «витрати», класифікації витрат для відображення їх в бухгалтерському обліку і звітності.

В українських реаліях більш вживаним є термін «витрати», під яким розуміються різні покупки, термін «затрати» поєднується із втратами, шкодою, знищенням. Багато вчених вважають терміни «витрати» і «затрати» синонімами, що означають суму, сплачену за покупку товарів, запасів, отримані роботи і послуги [13, с. 152; 1, с. 124].

А.А. Костякова зазначає: «Встановлено, що витрати, які відображаються в управлінському обліку, слід вважати затратами, тобто зменшення одних активів за умови рівномірного приросту інших активів або приріст активів і зобов'язань на одну й ту саму вартісну величину» [5, с. 6]. Таким чином, пропонується термін «затрати» використовувати в управлінському обліку, а «витрати» – при визначенні прибутку суб'єктом господарювання відповідно до доходів за звітний період.

Переважає більшість вчених термін «затрати» пов'язують з виробництвом продукції і калькулюванням її собівартості, а термін «витрати» – з визначенням фінансового результату діяльності підприємства. Так, В.В. Сопко вважає, що витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту [12, с. 5].

Бухгалтерський облік витрат повинен забезпечити одержання інформації про використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів у процесі діяльності підприємства. В економічній літературі поряд з терміном «витрати» зустрічаються «затрати», «виплати», «видатки» тощо. Їх нерідко вживають, як синоніми, хоча кожне з цих понять має

власне тлумачення, а тому у фінансовому та управлінському обліку важливо їх розмежовувати.

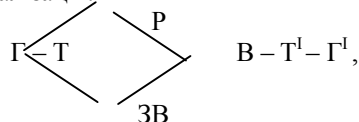
Нормативні документи в основному наводять визначення терміна «витрати». Так, Податковий кодекс України дає таке тлумачення: «Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілом власником)» [8, ст. 14.1.27, с. 14].

П(С)БО 16 «Витрати» встановлює, що 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 [10, п. 6]. Аналогічні твердження в міжнародних стандартах [6], Положенні бухгалтерського обліку Російської Федерації [7] та в нормативних документах інших країн.

Глибоко досліджуючи бухгалтерське розуміння витрат і собівартості в постіндустріальній економіці, М.І. Скрипник робить висновок: «Таким чином, встановлено, що термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час, як термін «витрати» – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність доходам» [11, с. 75].

Метою статті є уточнення змісту і використання термінів «затрати» і «витрати», розкриття порядку ведення їх обліку і визначення фінансового результату суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Для того, щоб зрозуміти значення термінів «затрати» і «витрати», прослідкуємо, на якій стадії кругообороту капіталу вони появляються і яку відіграють роль. Кругооборот капіталу включає три стадії: придбання, виробництво, реалізація.



де Г – гроші;
Т – товар;
Р – робоча сила;
ЗВ – засоби виробництва;
В – виробництво;
T¹ і Γ¹ – відповідно товар і гроші після виробництва на стадії реалізації.

На стадії придбання (перша фаза) грошові кошти перетворюються в предмети і засоби праці. Предмети праці виступають у формі виробничих запасів, які використовуються у процесі виробництва, а засоби праці – у формі знарядь праці. Вони включаються у витрати в сумі амортизації за звітний період. Одночасно залучаються трудові ресурси. На цій стадії відбуваються покупки засобів і предметів праці та трудових ресурсів, тобто здійснюється обмін грошей на певні цінності, роботи і послуги або погашення кредиторської заборгованості, що відповідає поняттю «виплати». Сума активів не змінюється. Вони просто приймають іншу форму.

У процесі виробництва (друга фаза) відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, в результаті чого створюється готова продукція, тобто появляється новий товар. понесені затрати накопичуються на калькуляційних рахунках, групуються за статтями і формують собівартість

продукції. Одночасно відображаються витрати періоду, які не включаються у виробничу собівартість продукту. Це адміністративні витрати та витрати на збут. Стадію процесу виробництва характеризує поняття «затрати», тобто ресурси перетворюються в нові цінності. Сума активів залишається незмінною.

На стадії реалізації (третя фаза) здійснюються продажі створеного продукту і одержується виручка. Різниця між доходами (виручкою від реалізації) і витратами становить фінансовий результат діяльності підприємства. На цій стадії собівартість реалізації і витрати періоду визнаються як витрати. У разі коли на підприємстві немає незавершеного виробництва та перехідних запасів і вся готова продукція продана, то затрати, понесені на стадії виробництва, дорівнюють витратам, відображеним на стадії реалізації. Взаємозв'язок між виплатами, затратами і витратами в процесі кругообороту капіталу на підприємстві показано на рис. 1.

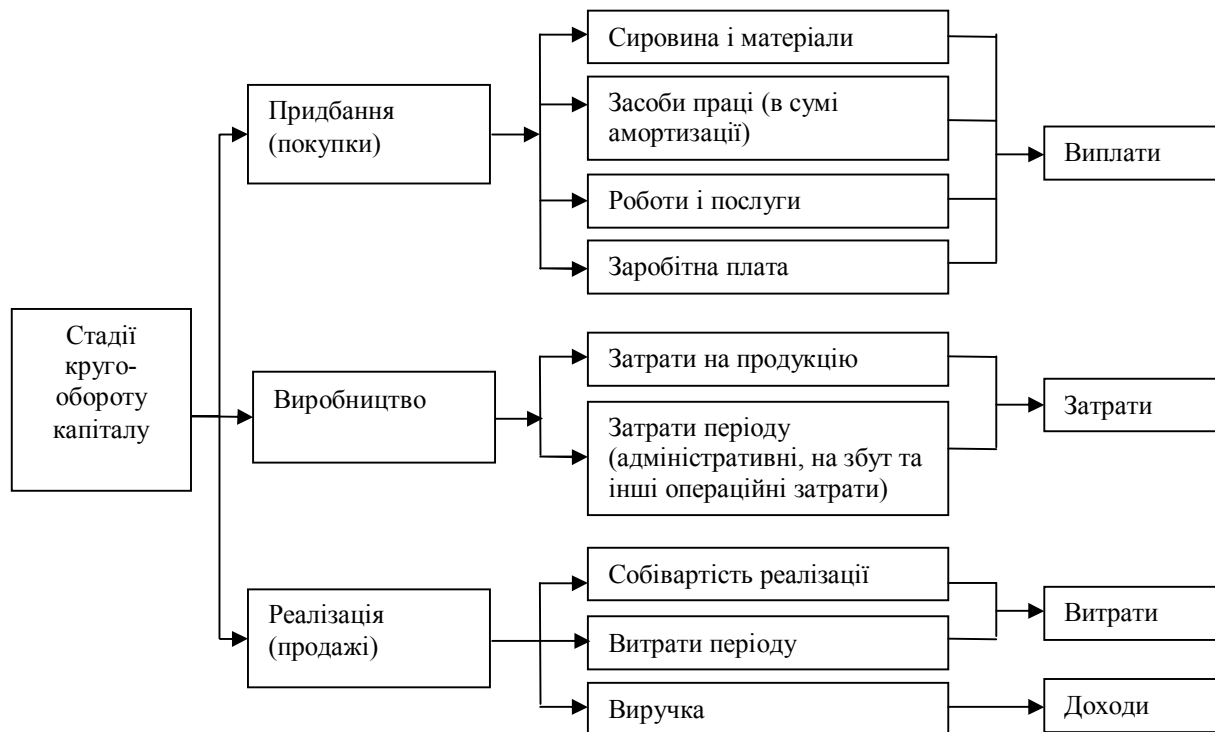


Рис. 1. Кругооборот капіталу на підприємстві

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, термін «затрати» вживається у процесі виробництва, під час якого здійснюється перетворення запасів у інший продукт, а термін «витрати» використовується в процесі реалізації з метою визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів і витрат. Під час аналізу діяльності підприємства терміни «затрати» і «витрати» застосовуються як синоніми, тобто показують одне і те ж явище.

Згідно П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків

учасників підприємства, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [9, пункт 5].

Т.Г. Камінська справедливо зазначає, що політична економія вважає грошову форму кругообігу вихідною для будь-якого товарного виробництва [4, с. 139].

У сфері виробництва визначають собівартість готової продукції, яка включає затрати на виробництво за період, а також різницю між залишками незавершеного виробництва на початок і кінець періоду.

У торгівлі відсутня стадія виробництва у класичному її розумінні як процес перетворення одного продукту в інший. Покупки і продажі товару у

Бухгалтерський облік

торговельному підприємстві є його основною діяльністю. Куплені товари становлять затрати, а під час їх реалізації вони переходять у витрати.

Використання термінів «затрати» і «витрати» в торгівлі в економічній літературі описано недостатньо. Придбання товарів це по суті формування запасів. У виробничому підприємстві вони переходять у затрати по мірі їх використання.

Але запаси можуть бути реалізовані без участі у виробництві. В такому разі покупки відразу переходять у витрати, минаючи поняття «затрати». На наше переконання, куплені запаси уже є затратами, які переходять із запасів у виробництво, тобто потрібно розуміти, що проведені покупки уже стають затратами. Затрати і витрати взаємопов'язані (рис. 2).

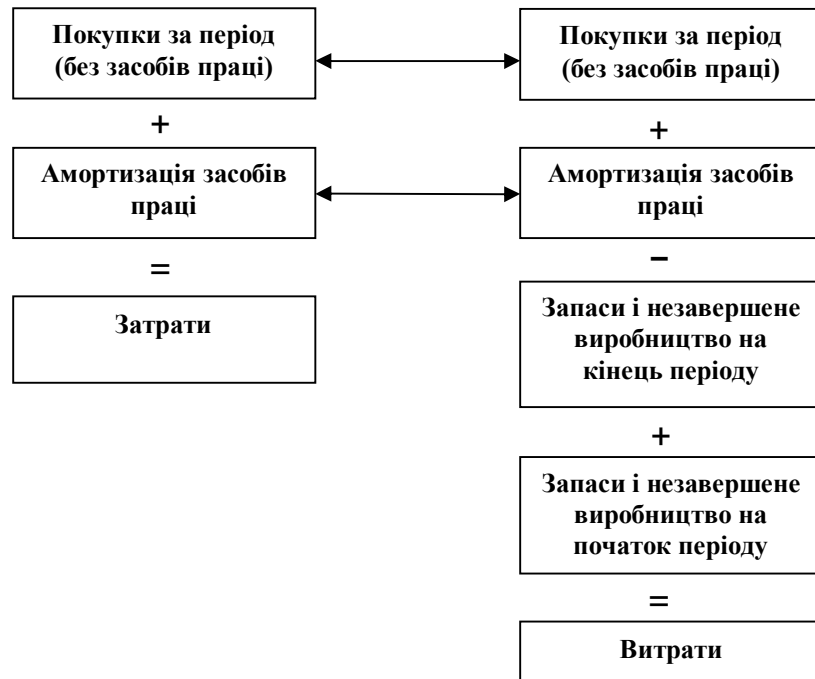


Рис. 2. Взаємозв'язок «витрати» і «затрати»

Джерело: розроблено автором.

Обслуговуючі організації виконують роботи і надають послуги споживачам. Затратами обслуговуючих підприємств є покупки матеріальних цінностей, робіт, послуг і робочої сили з метою надання послуг замовникам. До обслуговуючих підприємств відносяться юридичні консультації, аудиторські фірми, пошта, туристичні компанії, лікарні і освітні заклади, ресторани, транспортні організації, рекламні послуги тощо.

Отже, будь-яке підприємство (промислове, торговельне, сільськогосподарське, будівельне, транспортне та інші) відноситься до одного з трьох типів: виробниче, торговельне, обслуговуюче, а в своїй діяльності має затрати і витрати.

Керуючись принципом «різні витрати для різних цілей», С.Ф. Голов проаналізував зарубіжний досвід і запропонував класифікацію витрат за трьома напрямками: оцінка запасів та визначення фінансового результату, прийняття рішень, контроль виконання [3, с. 59]. На нашу думку, такий підхід відповідає вимогам ринкової економіки.

За впливом на фінансові результати пропонується витрати поділяти на невичерпані і вичерпані. Невичерпані витрати – це затрати, які не враховуються для визначення фінансового результату в поточному періоді. Вони показуються в балансі. Вичерпані витрати – це затрати, які

використовуються для визначення фінансового результату в поточному періоді і відображаються у звіті про фінансові результати.

Витрати обліковують на рахунках класів 2 «Запаси», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 2 обліковують прямі витрати на виробництво. Загальногосподарські витрати спочатку збирають по дебету рахунку 91 «Загальногосподарські витрати», а потім в порядку їх розподілу відносять на виробничу собівартість продукції в дебет рахунку 23 «Виробництво». Готову продукцію із виробництва оприбутковують в дебет рахунків 21 «Поточні біологічні активи», 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунку 23. Списання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) показують в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 21, 23, 26, 27.

Рахунки класу 8 (рахунки 80-85) призначені для відображення інформації по економічних елементах витрат. По дебету в них нагромаджують витрати, а по кредиту – списують за призначенням. Рахунки 80-85 транзитні, залишків по них немає.

На рахунках класу 9 (рахунки 90, 92-99) нагромаджують витрати, які потім списують на фінансові результати в дебет рахунку 79 «Фінансові

результати». Доходи відображають по кредиту рахунку 79.

На підприємстві, як правило, завжди є залишки виробничих запасів і незавершеного виробництва. Тому для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період інформацію про витрати за елементами, що відображається на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» (рахунки 80-85), потрібно уточнювати відповідно до зміни залишків по рахунках класу 2 «Запаси» (рахунки 20-28).

Висновки. В економічній літературі терміни «затрати» і «витрати» вживаються як синоніми. Обсяг затрат за період часто не співпадає із їх сумою, яка враховується для визначення фінансового результату. Проведені закупки сировини та інших матеріалів, прийняті роботи і послуги зі сторони відповідають терміну «затрати». При цьому по знятих праці до затрат відносять суми нарахованої по них амортизації. Терміном «витрати» користуються під час визначення фінансового результату діяльності підприємства. Отже, в процесі кругообороту капіталу на стадіях «постачання» і «виробництво» виникають затрати, а на стадії «реалізація» – витрати.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період інформацію про витрати за елементами, що відображається на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» (рахунки 80-85), потрібно уточнювати відповідно до зміни залишків по рахунках класу 2 «Запаси» (рахунки 20-28).

4 Список використаних джерел

1. Булатов, М. А. Теория бухгалтерского учёта [Текст] : учебное пособие / М. А. Булатов. – М. : «Экзамен», 2005. – 256 с.
2. Гайдуцький, П. І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці [Текст] / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 9-19.
3. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
4. Камінська, Т. Г. Облік і контроль кругообороту капіталу [Текст] : монографія / Т. Г. Камінська. – К. : НУБП України, 2013. – 448 с.
5. Костякова, А. А. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва [Текст] : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня кандидата. екон. наук. – ННЦ «Інститут аграрної економіки». – К., 2010. – 20 с.
6. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/178-ias2
7. ПБУ 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.businessuchet.ru/.../document_r_D80F6CB0-3C7C-4AQE4-800
8. Податковий кодекс України [Текст]. – К. : Алерта, 2014. – 640 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
10. 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>

11. Скрипник, М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на калькулювання собівартості продукції [Текст] : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.

12. Сопко, В. В. Основи побудови внутрішнього і господарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності [Текст] / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 2-7.

13. Юрковский, Б. Себестоимость продукции: методические рекомендации по её калькулированию [Текст] / Б. Юрковский // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – С. 126-129.

4 References

1. Bulatov, M. A. (2005). *Teoriya bukhgalterskoho ucheta [Theory of Accounting]*. Moskva: Ekzamen.
2. Haidutskiy, P. I. & Zhuk, V. M. (2012). *Oblik transaktsiinykh vytrat – vahomyi faktor konkurentospromozhnosti v suchasni ekonomitsi [Accounting for transaction costs – a significant factor of competitiveness in today's economy]*. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 9-19.
3. Holov, S. F. (2004). *Upravlinskyi oblik [Managerial accounting]*. Kyiv: Libra.
4. Kaminska, T. H. (2013). *Oblik i kontrol kruhooborotu kapitalu [Accounting and control of capital turnover]*. Kyiv: NUBIP Ukrainy.
5. Kostyakova, A. A. (2010). *Oblik vytrat na vyrobnytstvo produktsii roslinnytstva [Accounting costs for crop production]* (abstract of PhD dissertation). Kyiv: NNTS «Instytut ahramoi ekonomiky».
6. International Accounting Standard 2 «Inventories». Retrieved from www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/178-ias2
7. Ministerstvo Finansov Rossiyskoy Federatsii. (1999). *Polozheniya po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizatsii» [Accounting Standard «Charges of the organization»]*. Retrieved from www.businessuchet.ru/.../document_r_D80F6CB0-3C7C-4AQE4-800
8. Verkhovna Rada Ukrainy. (2014). *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax code of Ukraine]*. Kyiv: Alerta.
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 15 «Dokhid» [National Accounting Standard 15 'Income']*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 16 «Vytraty» [National Accounting Standard 15 'Expenses']*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. Skrypnyk, M. I. (2011). *Rozvytok bukhgalterskoho obliku i vnutrishnoho kontroliu vytrat na kalkuliuvannia sobivartosti produktsii [The development of the accounting and internal control of product cost calculation]*. Zhytomyr: Zhytomyrskiy derzhavnyi tekhnolohichniy universytet.
12. Sopko, V. V. (1996). *Osnovy pobudovy vnutrishnoho i hospodarskoho (upravlinskoho) obliku zatrat i dokhodiv diialnosti [Fundamentals of domestic and commercial (management) accounting of income and expenses]*. *Bukhgalterskiy oblik i audyt*, No. 10, 2-7.
13. Yurkovskiy, B. (2002). *Sebestoimost produktsii: metodicheskie rekomendatsii po eyo kalkulirovaniyu [Cost of products: guidelines for its calculation]*. *Entsiklopediya buhgaltera i ekonomista*, 126-129.