

ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Gadzhibekova Sevda Jafar,
author of dissertation, Azerbaijan State Economic University (UNEC)

EXPENSES AND THEIR CLASSIFICATION IN A FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM AND REPORTING

Установлено, что сущностью затрат на производственно-коммерческих предприятиях является стоимость использованных предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) материальных, нематериальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях получения экономической выгоды. Выявлено, что в общеэкономической и учетной литературе, а также нормативных документах, регламентирующих вопросы финансового учета и отчетности, используются различные термины: "расходы", "затраты", "издержки". При этом в большинстве случаев в данных источниках не разъясняются различия или общность между указанными терминами. Однако имеются и авторы, которые видят различия между термином "затраты" и термином "расходы". В экономической и учетной литературе Азербайджанской Республики используется по существу один термин — "херджлер", который переводится на русский язык как "затраты" или "расходы".

В статье сформирован авторский подход к классификации финансовых затрат предприятий. При этом автор подчеркивает, что классификация затрат по отношению к технологическому процессу, по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость, по составу, по видам и по времени используется для расчета себестоимости произведённой продукции, оценки стоимости запасов в балансе, определения величины финансовых результатов по отчету о прибылях и убытках. Классификация или распределение же затрат на постоянные (условно-постоянные) и переменные, на безвозвратные, на внесенные (упущенные выгоды), на релевантные и нерелевантные, на планируемые и не планируемые; на предельные и приростные используются для принятия решения и планирования. В целях осуществления контроля и регулирования затраты классифицируются как регулируемые и нерегулируемые.

В статье проводится сравнительный анализ двух вариантов (методов) классификации расходов, показавший, что различие между ними связано лишь с раскрытием информации о расходах по операционной деятельности. В состав себестоимости продаж входят в основном следующие переменные расходы: прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда; косвенные производственные накладные расходы.

В статье резюмируется, что в Азербайджане по существу применяется метод калькулирования по ограниченной себестоимости. При этом независимо от используемого варианта (метода) классификации расходов формируется один и тот же финансовый результат.

It is established that an entity of expenses on commercial manufacturing enterprises is used cost by the enterprise in the course of production and sales of products (works, services) of material, non-material, work and financial resources for the purpose of receiving an economic benefit. It is revealed that in general economic and registration literature and also normative documents regulating questions of financial accounting and the reporting different terms are used: "expenses", "harges", "costs". At the same time in most cases in these sources differences or community between the specified terms are not explained. However, there are also authors who see differences between the term "expenses" and the term "expenses". In economic and registration literature of the Azerbaijan Republic one term — "herdzhler" who is translated into Russian as "expenses" or "charges" is used in essence.

In article author's approach to classification of financial expenses of the enterprises is created. At the same time the author emphasizes that classification of expenses in relation to technological process, in relation to the output, on a way of inclusion in cost value, on structure, by types and on time is used for calculation of cost value of the made products, estimation of cost of stocks in balance, determination of value of financial results on the profit and loss report. Classification or distribution of costs of constant (conditional and constants) and variables, on irrevocable, on entered (the missed benefits), on relevant and irrelevant, on planned and not planned; on limit and incremental are used for decision-making and planning. For the purpose of control and regulation of expense are classified as adjustable and non-regulated.

In article the contrastive analysis of two options (methods) of classification of costs which showed that the difference between them is connected only with disclosure of information on expenses on operating activities is carried out. Generally following variable expenses are a part of a value of sales: direct material costs; direct costs on compensation; indirect production overhead costs.

In article it is summarized that in Azerbaijan the calculation method at limited cost value is in essence applied. At the same time irrespective of the used option (method) of classification of expenses the same financial result forms.

Встановлено, що сутністю витрат на виробничо-комерційних підприємствах є вартість використаних підприємством у процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) матеріальних, нематеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою отримання економічної вигоди. Виявлено, що в загальноекономічній і обліковій літературі, а також нормативних документах, що регламентують питання фінансового обліку та звітності, використовуються різні терміни: "расходы", "затраты", "издержки". При цьому в більшості випадків у цих джерелах не роз'яснюються відмінності або спільність між зазначеними термінами. В економічній і обліковій літературі Азербайджанської Республіки використовується по суті один термін — "херджлер".

У статті сформовано авторський підхід до класифікації фінансових витрат підприємств. При цьому автор підкреслює, що класифікація витрат по відношенню до технологічного процесу, по відношенню до обсягу виробництва, за способом включення до собівартості, за складом, за видами і за часом використовується для розрахунку собівартості виробленої продукції, оцінки вартості запасів у балансі, визначення величини фінансових результатів за звітом про фінансові результати.

Класифікація або розподіл ж витрат на постійні (умовно-постійні) і змінні, на безповоротні, на внесення (упущені вигоди), на релевантні і нерелевантні, на плановані і не плановані; на граничні і природні використовуються для прийняття рішення і планування. З метою здійснення контролю і регулювання витрати класифікуються як регульовані і нерегульовані.

У статті проводиться порівняльний аналіз двох варіантів (методів) класифікації витрат, який показав, що різниця між ними пов'язана лише з розкриттям інформації про витрати за операційною діяльністю. До складу собівартості продажів входять в основному такі змінні витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; непрямі виробничі накладні витрати.

У статті резюмується, що в Азербайджані по суті застосовується метод калькулювання за обмеженою собівартістю. При цьому незалежно від використовуваного варіанту (методу) класифікації видатків формується один і той же фінансовий результат.

Ключевые слова: затраты, расходы, классификация, себестоимость, финансовый учет, управленческий учет, стандарты.

Key words: expenses, expenditures, classification, cost value, financial accounting, management accounting, standards.
Ключові слова: витрати, класифікація, собівартість, фінансовий облік, управлінський облік, стандарти.

ВВЕДЕНИЕ

Известно, что производственно-коммерческая деятельность любого предприятия связана с определенными затратами. Эта деятельность направлена на достижение поставленной цели, которая является получение экономической выгоды в виде прибыли. Затраты должны обеспечить денежный доход от изготовленной и проданной продукции, оказанных услуг в таком размере, чтобы он покрывал понесенные расходы и давал излишек прибыли. Прибыль является тем движущим мотивом, который определяет цель или смысл коммерческой деятельности. Однако была бы ошибкой считать, что получение прибыли является единственным мотивом для несения затрат. Затраты могут быть произведены для административных целей, для улучшения социально-бытовых условий работников предприятия и т.д. От таких затрат предприятие в дальнейшем получит дополнительную выгоду. Поэтому крайне важен точный учет всех затрат на предприятии.

Цель статьи провести уточнить сущность финансовых затрат предприятия, а также дать комплексную классификацию данных затрат на современном этапе экономического развития Азербайджана

Сущность финансовых затрат и их классификация
 Предприятия занимаются различными видами деятельности: производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, финансовой, инвестиционной и другими видами деятельности. Они выбирают тот или иной вид деятельности не только в зависимости от объема дохода, но и от величины затрат или расходов на единицу этого дохода. Таким образом, для разных целей нужны разные расходы.

Затраты формируются как совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для получения запланированной величины дохода и прибыли. Совокупность затрат экономических ресурсов формирует стоимость продукции, товара, работ и услуг.

В экономической и учетной литературе, как правило, различают общественно-необходимые затраты и затраты предприятия. Общественно необходимый труд создает стоимость товара. Этот процесс подробно описан К. Марксом [1, с. 192]. К общественно необходимому труду Маркс относит все затраты общественного и живого труда общества на производство товара. Стоимость он назвал издержками общества. Следовательно, согласно теории Маркса, стоимость товара формируется из общественно-необходимых затрат или издержек. Такие затраты слагаются из двух элементов: а) стоимости употребленных или использованных средств труда и предметов труда; б) вновь созданной стоимости. Получается, что затраты или издержки предприятия меньше издержек общества на величину прибыли. Затраты или издержки предприятия формируют себестоимость продукции, работ и услуг. В широком смысле в себестоимость входят не только производственные затраты или расходы, но и расходы на реализацию.

Исходя из вышеизложенного, экономическую сущность затрат можно сформулировать следующим образом: затраты — это стоимость использованных предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) материальных, нематериальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях получения экономической выгоды.

В общеэкономической и учетной литературе, а также нормативных документах, регламентирующих воп-

росы финансового учета и отчетности, используются различные термины: "расходы", "затраты", "издержки". При этом в большинстве случаев не разъясняются различия или общность между указанными терминами. Однако имеются и авторы, которые видят различия между термином "затраты" и термином "расходы". Например, к таким авторам относится профессор М.А. Вахрушина. По ее мнению, между указанными терминами или категориями существуют серьезные различия. Она пишет, что исходя из принципа соответствия доходов и расходов "в бухгалтерской отчетности все расходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотношения доходов)" [2, с. 57—58]. Однако, из этой формулировки не видно различия между рассматриваемыми категориями.

По данному вопросу мы принимаем позиции тех авторов [3, с. 119; 4, с. 62], которые термины "расходы", "затраты" и "издержки" используют как синонимы.

В экономической и учетной литературе Азербайджанской Республики используется по существу один термин — "херджлер", который переводится на русский язык как "затраты" или "расходы".

В системе финансовой отчетности страны расходы рассматриваются как уменьшение экономической выгоды в течение отчетного периода, происходящее в результате оттока или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала не связанных с его распределением между собственниками [5, с. 16]. Это определение почти точно совпадает с определением, приведенным в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности: "Расходы — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала" [6, с. 51]. Эти определения предназначены для целей бухгалтерского (финансового) учета и подтверждают взаимосвязь между финансовым положением и финансовыми результатами предприятия.

В Концептуальных основах Национальных Стандартов бухгалтерского Учета (НСБУ) для Коммерческих организаций, как и в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности, расходы признаются как составной элемент финансовой отчетности.

Затраты или расходы в системе финансового учета и отчетности отражаются в основном для удовлетворения информационных потребностей пользователей, которые с помощью информации этой системы оценивают финансовое положение, результаты деятельности и изменения финансового положения предприятия, и на основе такой оценки принимают важные экономические решения.

Для разных пользователей (внутренних и внешних) нужны затраты разной классификации, которая лежит или должна лежать в основе учета затрат, и, следовательно, формирования разной информации для разных целей и разных пользователей. Необходимость классификации затрат обусловлена тем, что, во-первых, имеются разные цели анализа затрат; во-вторых, разные объекты затрат; в третьих — множество причин распределения и списания затрат. В целом, на наш взгляд, классификация представляет собой способ группировки информации о затратах, в зависимости от поставленной цели, задачи, объекта и т.п.

В рамках финансового учета и отчетности классификация затрат осуществляется с целью создания унифицированной или упорядоченной структуры информации о доходах и расходах предприятия.

Информация о расходах, которая необходима для одной цели, могут быть совсем не подходящей для другой. Следовательно, классификация затрат может быть

проведена по разным критериям или признакам.

В учетной литературе приводится множество признаков для классификации затрат: по отношению к технологическому процессу (расходы основные и накладные); по отношению к объему производства (выпуску) готовой продукции (затраты переменные и постоянные); по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции (расходы прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по местам возникновения (затраты по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия); по носителям затрат (виды продукции, работ, услуг); по видам (по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции); по отношению к отчетному периоду (расходы относимые к будущим периодам); по целесообразности (производительные и непроизводительные) и т.д.

Классификация затрат по отношению к технологическому процессу, по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость, по составу, по видам и по времени используется для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов в балансе, определения величины финансовых результатов по отчету о прибылях и убытках.

Классификация или распределение же затрат на постоянные (условно-постоянные) и переменные, на безвозвратные, на внесенные (упущенные выгоды), на релевантные и нерелевантные, на планируемые и не планируемые; на предельные и приростные используются для принятия решения и планирования. В целях осуществления контроля и регулирования затраты классифицируются как регулируемые и нерегулируемые.

Отметим, что классификация затрат по приведенным признакам применяется в основном в рамках управленческого учета. На наш взгляд, правы те авторы, которые говорят, что единого унифицированного подхода к классификации затрат в системе управленческого учета не может быть и неприемлем. Классификация затрат всегда должна осуществляться исходя из поставленной цели и задачи. Что касается классификации в системе финансового учета, здесь состав и разграничение затрат предписываются в нормативном порядке. Это обусловлено тем, что финансовая отчетность представляет собой гармонизированную и стандартизированную систему во всем мире. Гармонизация и стандартизация системы финансового учета и отчетности позволяют получить сопоставимую информацию для анализа деятельности различных компаний.

Согласно МСФО1 "Представление финансовой отчетности" предприятие (организация) обязано представлять анализ доходов и расходов используя классификацию затрат либо по характеру (экономическому содержанию) либо по их назначению (функциям).

НСБУ1 расходы по характеру (экономическому содержанию) классифицирует следующим образом:

— Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства.

— Выполненные и капитализированные предприятием работы.

— Исползованные материальные запасы.

— Расходы по персоналу.

— Прочие операционные расходы.

— Убытки от прекращения деятельности.

— Операционные убытки.

— Финансовые расходы.

Итого расходов (убытков)

Расходы по назначению (функциям) классифицированы таким образом:

— Себестоимость продаж.

— Коммерческие расходы.

— Административные расходы.

— Прочие операционные расходы.

— Финансовые расходы.

Итого расходов.

Отметим, что перечень расходов, по характеру приведенный по НСБУ более информативный, чем перечень расходов по характеру по МСФО1. По НСБУ1 в состав расходов по характеру включены следующие дополнительные статьи: убытки от прекращения деятельности, операционные убытки, финансовые расходы.

При классификации расходов по характеру, они не распределяются между отдельными сегментами деятельности предприятия. Классификация расходов по характеру в основном используется небольшими предприятиями и фирмами. Отсутствие необходимости дополнительного распределения затрат облегчает применение рассматриваемой классификации.

Вторая классификация затрат, то есть деление их по назначению или функциям предполагает объединение расходов по признаку их функционального назначения или по статьям калькулирования себестоимости: себестоимость продаж, коммерческие расходы, административные расходы и т.д.

Сравнительный анализ двух вариантов (методов) классификации расходов позволяет сказать, что различие между ними связано лишь с раскрытием информации о расходах по операционной деятельности. В состав себестоимости продаж входят в основном следующие переменные расходы:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- косвенные производственные накладные расходы.

Постоянные производственные и непроизводственные накладные расходы в состав себестоимости не включаются, а списываются в конце периода на прибыль до налогообложения, то есть на валовую прибыль. Таким образом, в нашей стране по существу применяется метод калькулирования по ограниченной себестоимости. Независимо от используемого варианта (метода) классификации расходов формируется один и тот же финансовый результат.

НСБУ1 как и МСФО1 подразделяет расходы предприятия на:

- а) расходы от обычной (операционной) деятельности;
- б) расходы (убытки), которые могут возникать или отсутствовать в процессе производственно-коммерческой деятельности предприятия. При этом согласно НСБУ1 убытки относятся к расходам и они выделяются в отдельный элемент Отчета о прибылях и убытках. По МСФО1 хотя убытки относятся к расходам, однако не выделяются в отдельный элемент Отчета о прибылях и убытках.

В первую группу расходов включаются: себестоимость продаж; коммерческие расходы; административные расходы. Во вторую группу входят: потери, возникающие при реализации земли, строений, оборудования и других долгосрочных активов, убытки от переоценки; убытки от обесценения; убытки от изменения курса валюты; убытки и потери от стихийных бедствий; убытки прошлых лет; убытки от сомнительных и безнадежных долгов; оплаченные штрафы и другие аналогичные платежи.

В НСБУ1 под основными расходами понимаются — расходы от обычной (операционной) деятельности, а под прочими — расходы, которые не обусловлены обычной (операционной) деятельностью или возникает нерегулярно в процессе такой деятельности. Подобные расходы согласно предписаниям, отдельных НСБУ должны быть отражены либо в Отчете о прибылях и убытках, либо же в Отчете об изменениях в капитале. Например, уплаченные штрафы должны отражаться в Отчете о прибылях и убытках, а убытки от переоценки долгосрочно амортизируемых материальных и нема-

териальных активов — в Отчете об изменениях в капитале.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Из вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

— в экономической и учетной литературе одни и те же затраты классифицируются по разным критериям или признакам. При этом конкретные признаки используются в зависимости от поставленной цели, задачи и анализируемого объекта;

— не должно быть единого или унифицированного подхода к признакам классификации и распределению расходов. Это объясняется тем, что расходы возникают по разным целям, задачам и объектам;

— классификации затрат в системе управленческого учета и финансового учета не совпадают, что приводит к определенным методическим и практическим трудностям организации и ведения обоих видов учета, увеличивает затраты на формирование информации как для внутренних, так и для внешних пользователей;

— классификации затрат по МСФО и НСБУ1 почти полностью совпадают, однако, информативность в них недостаточна для проведения подробного анализа доходов и расходов предприятия, и, следовательно, для объективной оценки результатов его деятельности;

— классификация затрат по финансовому учету не всегда отвечает информационным запросам и потребностям руководства и менеджмента предприятия. Поэтому возникает необходимость некоторого сближения классификации затрат в финансовом учете к классификации затрат по управленческому учету.

Литература:

1. Маркс Карл. Капитал (на азербайджанском языке). — Баку, 1969. — 808 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина — 9-е изд., стер. — М.: Издательство "Омега-Л", 2011. — 570 с.
3. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Т.К. Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 776 с.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
5. Концептуальные основы национальных Стандартов Бухгалтерского Учета. — Баку, 2010. — 284 с. (на азербайджанском языке).
6. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. — М.: Аскери — АССА, 1999 — 1135 с.

References:

1. Marks, K. (1969), Kapital [Capital], Baku, Azerbaijan.
2. Vahrushina, M.A. (2011), Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting], Omega-L, Moscow, Russia.
3. Bochkareva, I.I. and Bykov, V.A. (2007), Buhgalterskij uche [Accounting], Prospekt, Moscow, Russia.
4. Kaverina, O.D. (2003), Upravlencheskij uchet: sistemy, metody, procedury [Management accounting: systems, methods, procedures], Finansy i statistika, Moscow, Russia.
5. Ministry of Finance of the Republic of Azerbaijan (2010), Konceptualnye osnovy nacionalnyh Standartov Buhgalterskogo Ucheta [Conceptual Basis of National Accounting Standards], Baku, Azerbaijan.
6. Askeri (1999), Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti [International Financial Reporting Standards], ASSA, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 09.12.2018 р.