

УДК 658.14

ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Одинцова Т.М.

Затраты и расходы являются понятиями неоднозначными и отражают важнейшие с точки зрения эффективного управления предприятием экономические категории. Поэтому возникает необходимость в уточнении их сущности, определении характерных особенностей и направлений развития финансового и управленческого учета данных объектов. В статье сопоставляются трактовки затрат и расходов предприятия, а также рассматриваются особенности их признания и отражения в финансовом и управленческом учете.

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы, в связи с реформированием бухгалтерского учета в Украине и повышением его роли в системе управления, все больше внимания уделяется развитию методологии и уточнению объектов финансового и управленческого учета.

К числу важнейших объектов учета и управления на предприятии традиционно и по праву относятся его затраты и расходы. От корректности данных финансового учета затрат и расходов, в конечном итоге, зависят ключевые с точки зрения оценки финансово-имущественного положения предприятия монетарные показатели. Качество управленческой учетной информации о затратах определяет правильность принимаемых решений, эффективность процесса потребления ресурсов и успешность функционирования хозяйствующего субъекта в целом.

В процессе реформирования национальной системы учета в Украине выявился ряд общеметодологических и практических проблем, связанных с признанием и отражением в учете затрат и расходов предприятия.

В первую очередь это связано с тем, что категории затрат и расходов неоднозначны. Они отличаются по составу, критериям признания, влиянию на балансовое уравнение и на финансовый результат, учетным классификациям и схемам отражения на бухгалтерских счетах.

Следует отметить, что зачастую как в специальной литературе, так и в нормативных документах термины «затраты» и «расходы» употребляются как синонимы. Больше того, в украинском языке для их обозначения используется только одно слово «витрати». В англоязычной литературе используется два термина: «costs» и «expenditure», однако разница в их смысловой нагрузке не соответствует разнице в понятиях затрат и расходов.

Это обстоятельство зачастую является причиной ошибочных толкований их сущности и методики отражения на счетах затрат и расходов. Так, например, автор одной из публикаций по данной проблеме считает, что при нормальном объеме производстве и нулевых продажах предприятие не несет затрат и предлагает использовать для учета производственных издержек счет расходов будущего периода, что уже само по себе примечательно [1].

Вторым важным моментом является определенные различия в трактовке объекта и методологии его отражения в финансовом и управленческом учете.

Так, совокупность принципов и процедур финансового учета сориентирована на конструирование наиболее реалистичных показателей форм внешней отчетности, что концентрирует внимание на правильности признания и распределения расходов по периодам. Управленческий учет более широко трактует содержание расходов, не зависит от общепринятых ограничений, условностей признания и оценки, а также требований к формату конечного информационного продукта. Кроме того, затраты занимают одно из приоритетных мест в иерархии объектов управленческого учета и спектр применяемых методов обработки управленческой информации о них далеко выходит за рамки специфических учетных приемов.

Третья проблема, заслуживающая внимания специалистов, касается построения систем счетов для отражения затрат и расходов в финансовом и управленческом учете, а также целесообразности их интеграции.

Целью данной публикации является уточнение содержания понятий «затраты» и «расходы», а также анализ основных различий в финансовом и управленческом учете этих объектов.

1 УТОЧНЕНИЕ СУЩНОСТИ УЧЕТНЫХ ОБЪЕКТОВ «ЗАТРАТЫ» И «РАСХОДЫ»

Прежде всего, необходимо уточнить содержание понятий «затраты» и «расходы» предприятия. С учетной точки зрения и те, и другие представляют собой потребление ресурсов в процессе хозяйственной деятельности. Однако затраты являются более общей категорией, поскольку они помимо того, что включают в себя расходы, могут также воплощаться в активах. Схема отражения затрат и расходов в финансовой отчетности представлена на рисунке 1.

Главной причиной разграничения понятий затрат и расходов является действие принципа периодичности в бухгалтерском учете, предполагающего, в частности, определение финансового результата каждого отчетного периода. Затраты, которые несет предприятие, могут стать расходами в периоде возникновения или в последующих периодах, в то время, как расходы, признаваемые в определенном периоде, представляют собой часть затрат и предполагают движение ресурсов предприятия, уменьшающее его прибыль в данном периоде.

Например, к затратам периода в равной степени мы отнесем капитальные вложения в основные средства, закупки товаров и затраты на изготовление продукции. Расходами же, признанными в определенном периоде, станет та часть этих затрат, которая соответствует сумме амортизации, себестоимости продаж товаров или продукции за этот период.

Данный подход нашел воплощение в классификации затрат на исчерпанные и неисчерпанные, известной в управленческом учете [2, с.60]. Исчерпанные затраты представляют собой потребление ресурсов в процессе текущей деятельности для получения дохода отчетного периода и считаются его расходами. В отличие от них неисчерпанные затраты возникают для получения дохода или другой выгоды в будущих периодах, они капитализируются и оседают в балансе в виде активов.

Поскольку и затраты и расходы предполагают потребление ресурсов предприятия, то с точки зрения влияния на баланс они могут выражаться в уменьшении активов или в увеличении обязательств.

Так, согласно определению, данному в международных стандартах бухгалтерского учета (IAS): «Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением активов или увеличением обязательств, которые могут быть достоверно измерены» [3, с.53]. Использование ресурсов при формировании неисчерпанных затрат также может

уменьшать имущество или увеличивать внешние задолженности, с той лишь разницей, что при этом экономическая выгода окончательно не утрачивается, а воплощается в другом активе до момента признания его расходом.



Рис. 1. Схема отражения затрат и расходов периода в отчетности

Важно подчеркнуть, что моменты признания затрат и расходов могут как совпадать, так и не совпадать по времени (см. рисунок 2).



Рис. 2. Схема соотношения затрат и расходов

Если затраты предполагают вложение средств в активы с целью дальнейшего производительного или непроизводительного потребления, то момент их признания, как правило, не совпадает с моментом признания расходов. В других случаях затраты и расходы признаются одновременно. Так бывает: если возникновение затрат не предполагает капитализации в виде активов – при начислении обязательств по оплате текущих расходов (например, расходы по оплате труда администрации), или при потреблении активов, не являющихся неисчерпанными затратами прошлых периодов (например, недостача денег в кассе, продажа товаров, внесенных в уставный капитал, формирование резерва сомнительных долгов).

2 АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ОТЛИЧИЙ В ФИНАНСОВОМ И УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ ЗАТРАТ И РАСХОДОВ

Управленческий учет затрат и расходов во многом отличается от финансового. Прежде всего, что с позиций управленческого учета разграничение понятий затрат и расходов не имеет столь важного значения, поскольку в условиях нормальной деятельности, как правило, все неисчерпанные затраты постепенно перетекают в расходы, а в оценке решений, как правило, принцип периодичности не столь важен.

Во-вторых, это связано с более широкой трактовкой самого объекта, поскольку в управленческом учете отражаются любые релевантные затраты, в том числе и издержки упущенной выгоды (альтернативные), которые не соответствуют критериям объектов финансового учета. С позиций управленческого учета важно не документальное подтверждение хозяйственных фактов, а своевременная информация о них для оперативного реагирования. Более того, в управленческом учете отличается сама информационно-фактографическая база наблюдения затрат – часть информации финансового учета может игнорироваться, в то время как зачастую требуются множество дополнительных данных для оценки альтернативных вариантов и выработки решений. Это закладывается в понятие релевантности информации: данные о затратах фильтруются и выбираются только те, которые существенны для принимаемого решения.

Следует подчеркнуть, что данные о затратах и расходах в финансовом учете носят историчный (ex post) характер, а их признание и отражение осуществляется на основании документально подтвержденных фактов.

Характеристика основных отличий в финансовом и управленческом учете расходов приведена в таблице 1.

Принципы учета затрат и расходов в финансовом учете в наибольшей степени влияют на момент их признания. Причем более важен выбор периода регистрации расходов (т.к. в отражении неисчерпанных затрат таким моментом, как правило, является дата признания в учете соответствующего актива). Расходы же, исходя из принципа соответствия, должны отражаться в периоде признания связанных с ними доходов, либо применяются специальные правила как критерий временной привязки расходов. В управленческом учете принципы отражения расходов в основном нацелены на обеспечение релевантности информации.

Еще одним отличием между двумя видами учета является состав затрат, относимых в себестоимость продукта.

Регламентация состава этих затрат особо важна в финансовом учете, т.к. до момента реализации производимого продукта они будут аккумулироваться в активах (остатках незавершенного производства, готовой продукции) и «оседать» на счетах запасов. В управленческом учете предприятие более заинтересовано в расчете себестоимости по переменным затратам с целью расчета CVP-показателей. В работах по управленческому учету отмечается, что при использовании метода «direct-costing», когда постоянные производственные издержки исключаются из себестоимости, оценка запасов и величина финансового результата в финансовом и управленческом учете могут существенно различаться.

Также существует целый ряд методологических отличий, связанных со спецификой управленческого учета. Вопрос о методологической базе управленческого учета является дискуссионным, но очевидно, что она не ограничивается только денежной оценкой, двойной записью на счетах и регистрацией прошлых фактов. Как указывают Чумаченко Н.Г., Голов С.Ф., сегодня управленческий учет должен описывать, пояснять, предусматривать факты и одновременно направлять наши действия, опираясь на четыре вида моделей: описательные, пояснительные, прогностические и модели принятия решений [2, с.23]. Любой современный учебник по управленческому учету включает используемые в подготовке решений методы анализа, планирования, прогнозирования, моделирования и контроля затрат.

Ключевым элементом метода, во многом определяющим технологию формирования информации о затратах в системе финансового и управленческого учета, полноту, аналитичность и удобство интерпретации учетной информации, являются бухгалтерские счета. Поэтому вопросы построения учета затрат и расходов в системе финансовых и управленческих счетов приобретают большую актуальность в процессе реформирования бухгалтерского учета в Украине.

Анализ мировой практики учета затрат и расходов на счетах свидетельствует о таких основных его особенностях.

1) Финансовый учет затрат и расходов на счетах является обязательным, в то время как счета управленческого учета могут использоваться по усмотрению руководства предприятия.

2) Для учета затрат используются статические счета активов, которые, в частности, отражают неисчерпанные в отчетном периоде затраты. Для отражения расходов применяются динамические счета расходов, которые по принципу постоянства остатка считаются временными (номинальными) и закрываются в конце отчетного периода на счета финансовых результатов или активов (если расход не был признан и затраты не исчерпаны).

3) Номенклатура счетов финансового учета расходов, как правило, соответствует формату отчета о финансовых результатах.

4) Методика финансового учета должна быть нацелена на максимально более точное распределение расходов по периодам и отражение неисчерпанных затрат. Например, в англо-американской системе для этого формируются специальные записи по счетам расходов - трансформационные и реверсивные.

5) Счета управленческого учета могут быть как динамическими, так и статическими, например, для формирования в системе счетов информации о себестоимости.

6) В мировой практике существуют два основных подхода к включению построению системы управленческих счетов затрат, и, соответственно, структуре счетных планов. При первом, характерном для континентальной модели, управленческий учет затрат интегрирован в общую систему учета (план счетов построен по однорядному принципу), вне зависимости от того, является ли система упрощенной (общей) и развернутой. Второй подход (дифференцированная система) характерен для стран англосаксонской учетной модели и предполагает автономное ведение счетов управленческого и финансового учета затрат, при этом используется двухрядный план счетов.

Действующий в Украине план счетов [4]: дает возможность выбора одного из трех вариантов учета затрат и расходов:

q по упрощенной интегрированной системе в разрезе элементов затрат без калькулирования себестоимости на счетах (с использованием только 8 класса счетов). При этом подходе заполнение отчета о финансовых результатах требует дополнительной выборки и перегруппировки данных счетов, методика явно не рассчитана на учет неисчерпанных затрат, отсутствуют данные о себестоимости и затруднительна оценка запасов.

q по развернутой интегрированной системе, предполагающий учет затрат дважды – по элементам и по видам деятельности с калькулированием себестоимости на счетах (с использованием 8 и 9 классов счетов). Такой подход делает систему финансового учета затрат крайне громоздкой и необоснованно увеличивает объем учетных работ.

q по развернутой интегрированной системе, предполагающий учет затрат по видам деятельности с калькулированием себестоимости на счетах (с использованием только 9 класса счетов). Эта система является наиболее удобной и широко применяемой в практике работы предприятий, хотя и требует дополнительной выборки данных о поэлементной группировке операционных расходов (для заполнения второго раздела отчета о финансовых результатах).

Таблица 1 Характеристика основных отличий в финансовом и управленческом учете затрат и расходов

Признак отличия	В финансовом учете	В управленческом учете
Содержание расходов	Определено нормативно как потребление ресурсов в виде выбытия активов или увеличения обязательств, приводящее к уменьшению собственного капитала в отчетном периоде	Нормативно не определено, включает не только суммы фактически потребленных ресурсов, но и предполагаемые расходы, а также издержки упущенной выгоды
Принципиальность разграничения затрат и расходов	Принципиально; влияет на финансовые показатели	В большинстве случаев не принципиально, при принятии ряда решений оцениваются общие затраты по объекту
Критерии признания	1) Уменьшают экономическую выгоду (в виде выбытия активов или роста обязательств) и приводят к уменьшению капитала в отчетном периоде 2) Могут быть достоверно измерены	1) Не обязательно связаны с изменениями в балансе, могут учитывать предполагаемые или вмененные расходы 2) Есть возможность определить (идентифицировать) затраты, имеющие отношение к объектам 3) Информация о затратах полезна для принятия решений
Временная ориентация учетных данных	Ex post	Ex ante
Принципы признания и отражения в учете	1) Возникновение расходов для получения доходов отчетного периода; 2) При отсутствии прямой связи с доходами - признание в периоде возникновения; 3) Систематическое и рациональное распределение затрат по периодам	1) Связь с конкретным объектом затрат; 2) Релевантность и важность контроля и регулирования в данном периоде; 3) Возникновение в связи с деятельностью определенного периода
Степень охвата	Все расходы	Значимые расходы
Источники данных	Бухгалтерские документы	Любые источники
Регламентация	Регламентирован	Не регламентирован
Итоговая форма представления информации	Отчет о финансовых результатах	Любая удобная для управления
Обязательность ведения	Обязателен	По усмотрению руководства предприятия

Общим недостатком предлагаемых вариантов является то, что ни один из них не сориентирован в полной мере на эффективное ведение управленческого учета, которое может быть обеспечено в рамках дифференцированной модели. Более того, предприятию затруднительно вести полноценный управленческий учет затрат и расходов, если опираться на интегрированную модель счетного плана, не учитывающую ни более широкую трактовку расходов, как объекта управленческого учета, ни специфику требуемой для принятия решений релевантной информации, ни возможности внедрения перспективных калькуляционных систем (таких, как калькулирование по переменным затратам, на основе деятельности, точно в срок, целевое, жизненного цикла продукта и других). В других работах автором предпринимается попытка разработать дифференцированную систему учета затрат и расходов на счетах, учитывающую данные особенности управленческого учета затрат и расходов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В целом, рассмотрев ряд вопросов признания и формирования бухгалтерской информации о затратах и расходах предприятия, следует отметить необходимость дальнейшего развития методологии их финансового и управленческого учета и соответствующей доработки нормативных документов.

Поскольку управленческий учет в Украине в целом еще не имеет уровня развития, достаточного для самостоятельного конструирования системы счетов управленческого учета каждым предприятием, целесообразно принятие соответствующих методических рекомендаций на уровне Министерства финансов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Тринька Л. Производство без затрат: реалии отечественного учета или какую себестоимость мы определяем? – Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 11. – С.32-37.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
4. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций и Инструкция о его применении: Утв. приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291. [Электронный ресурс] – Режим доступа: Лига:Закон.

[Одінцова Тетяна Михайлівна](#), к.е.н., доцент кафедри фінансів та кредиту, заступник декану факультету економіки та менеджменту Севастопольського національного технічного університету