

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 55-60

УДК 657.47

JEL M.40

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/9>

Ф. Халоал, асп.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев

## СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ КАК ЭКОНОМИЧЕСКОЙ И УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ КАТЕГОРИИ

*Проанализировано определение сущности затрат в историческом ракурсе представителями различных направлений. Определена сущность затрат как экономической и учетно-аналитической категории. Проведено сравнение сути категорий "затраты", "расходы", "издержки", предложено авторское трактование понятий.*

**Ключевые слова:** *затраты; расходы; издержки; формирование расходов; экономические выгоды.*

**Вступление.** Построение эффективной системы учета и контроля затрат требует использования реальных рыночных инструментов, а также формирования единого подхода в постановке и решению учетно-экономических задач на всех уровнях управления. Правильный подход к формированию и признанию расходов независимо от сферы деятельности предоставит возможность эффективно использовать все ресурсы, и, соответственно, проводить глубокий и всесторонний анализ процессов и явлений с целью выделения их влияния на процесс деятельности, каким бы это воздействие не было – положительным или отрицательным. Усовершенствование учета и контроля затрат невозможно без понимания сути, заложенной в термины "затраты", "расходы", знания процессов их формирования и влияния на результаты деятельности.

**Цель статьи** состоит в определении сущности дефиниций "затраты" и "расходы" как экономических и учетно-аналитических категорий, а также проведении сравнительного анализа сути этих терминов, основываясь на различных подходах ученых-теоретиков и практиков.

**Анализ исследований и публикаций.** Вопрос сущности расходов неоднократно поднимался в исследованиях ученых как в области экономической теории, так и в области бухгалтерского учета. Изучение сущности затрат уходит корнями в античную философию (Ксенофонт, Аристотель), а также во времена Средневековья (Аквинский). Теорию расходов в своих концепциях производств развивали и экономисты-классики У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, К. Маркс, Ф. Кене, а также неоклассики, в частности А. Маршалл, Дж. Кларк, В. Паретто, Э. Чемберлин. Этому вопросу уделяли внимание экономисты-институционалисты Р. Коуз, Р. Нельсон, Д. Норт и др. Этот вопрос освещался в трудах таких известных представителей бухгалтерской науки, как Р. Энтони, А. Апчерч, Ч. Хоргрен, Дж. Фостер, И. А. Бланк. Исследованием вопросов сущности, классификации и структуры затрат как учетно-аналитической категории занимались В. Г. Швец, М. Т. Билуха, Ф. Ф. Бутынец, С. Ф. Голов, Ф. Ф. Ефимова, П. И. Атамас, В. Б. Моссаковский, Е. В. Мных, М. С. Пушкарь; не оставили без внимания его и другие исследователи: А. В. Крушельницкая, А. М. Турило, А. Шаститко, и другие. М. И. Скрипник, Г. М. Колесник, В. Дерий, О. Г. Шпикуля, В. К. Скляренко, Д. Л. Лозинский уделяли внимание изучению проблем трактования понятий "затраты" и "расходы" как объекта экономики, бухгалтерского учета и аудита. Вопросы построения эффективной системы управления затратами подняты в научных работах Л. В. Нападовской, Н. А. Гурой, М. Г. Грещак. Значительный вклад в исследование актуальных проблем учета, анализа и аудита оплаты труда как составляющей затрат внесла Т. Г. Мельник.

**Методология исследования.** Достижение цели и решение поставленных задач стало возможным благодаря применению методов логического и сравнитель-

ного анализа, а также систематизации и теоретического обобщения изученного материала. При анализе категорий "затраты", "расходы", "издержки" применялись методы сравнения и аналогий. Исследование генезиса подходов к определению сущности затрат и расходов выполнено с использованием методов исторического и логического, а также индукции и дедукции. В процессе определения целей исследования, изучения сущности затрат использовались методы системного подхода, анализа и синтеза.

**Основные результаты.** Исторический экскурс в изучение сущности терминов "расходы" и "затраты" показывает, что первые определения сущности этих категорий уходят корнями в период античной философии. Как такового, определения затрат не было, но античные авторы часто акцентировали свое внимание на доходах и расходах хозяйств, их взаимосвязи. Так, Ксенофонт указывал, что причиной дефицита в хозяйстве является превышение расходов над приходом. Аристотель утверждал, что обмениваемые вещи должны быть равноценны, а продавец должен получить от покупателя возмещение ущерба от участия в обмене, иначе существование самого общества может оказаться под угрозой [1]. Мыслитель Средневековья Фома Аквинский, который развил доктрину "справедливой цены", считал, что продавец вправе продавать вещь дороже, чем она стоит сама по себе, иначе результаты его деятельности причинят не только ущерб лично ему, но и всей общественной жизни [2].

Более точное определение понятия "затрат производства" впервые обозначается только в 17 веке в сочинениях У. Петти. В состав затрат он включал стоимость содержания земледельца и расходы на семена [2]. Во второй половине 18 века французским экономистом Ф. Кенэ была основана школа физиократов, в их учении издержки производства определялись как затраты капитала на средства производства и рабочую силу. В этот же период теоретическими вопросами теории затрат косвенно занимался Д. Стюарт. По его мнению, стоимость, кроме вложенного капитала включает также заработную плату и сырье, а цена не может быть меньше, чем сумма этих трех статей затрат.

Существенный вклад в исследование затрат производства внесли классики политической экономии – А. Смит и Д. Рикардо. А. Смит ввел понятие абсолютных расходов [3], а Д. Рикардо – автор теории сравнительных расходов [4]. Под термином "расходы" они понимали средние общественные затраты на единицу, то есть то, чего стоит отдельная единица продукции на среднем предприятии или чему равны средние расходы на всех предприятиях, принадлежащих к отрасли. Издержки производства определялись ими как цена производства с учетом рентных платежей. Таким образом, У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо преимущественно сходятся во мнении, что расходы – это потраченный на

производство товаров труд, вложенный капитал и земля, которая используется в процессе производства.

Раскрывая сущность затрат, К. Маркс, выделяет в них две стороны: материально-вещественное содержание и общественную форму. Первая обусловлена процессом производства, его факторами и не зависит от производственных отношений, а вторая определяется спецификой производственных отношений и имеет особенности в каждой общественно-экономической формации.

В экономическом учении К. Маркса можно выделить четыре различные характеристики затрат производства: действительные и капитализированные затраты производства, цена затрат, а также индивидуальные затраты производства функционирующего капитала [5]. К. Маркс основывался на том, что расходы – это совокупность использованных в производственном процессе средств производства и необходимого труда, рабочей силы, которые определяют стоимость для предприятия производства и реализации товара.

Объектом неоклассических суждений (А. Маршалл, Дж. Б. Кларк, В. Парето) выступала фирма, вследствие этого анализ затрат производства происходит именно с точки зрения фирмы и рассматриваются как взаимосвязь между производственными объемами и ценой товара. А. Маршалл считал расходами – затраты таких факторов производства, как земля, труд, капитал и организаторские способности. Превышение затрат над величиной рыночной цены заставляет фирму покинуть рынок [6].

Если в неоклассическом подходе речь идет о производственных (трансформационных) затратах при принятии гипотезы о нулевых трансакционных затратах, то в институциональной теории речь идет в основном о затратах обращения (трансакционных) при фактическом пренебрежении производственными.

Чемберлин определяет различия между этими видами издержек: "Издержки производства включают все расходы, необходимые для того, чтобы создать товар (или услугу), доставить его потребителю и вручить ему этот товар в состоянии, пригодном для удовлетворения потребностей. Издержки сбыта включают в себя все затраты, имеющие целью создать рынок или спрос на продукт. Издержки первого вида создают полезности, служащие удовлетворению запросов; издержки последнего вида создают и изменяют сами запросы" [7, с. 170].

В современных условиях широкое распространение получают взгляды представителей неонституционализма (Р. Коуза, Р. Нельсона, С. Уинтера). Одной из основ новой институциональной теории является учение о трансакционных затратах, понятие о которых было введено Р. Коузом. Трансакционные затраты рассматриваются в широком смысле как затраты эксплуатации экономической системы и в узком смысле – как затраты, возникающие в процессе налаживания экономических связей между рыночными агентами. Значимость трансакционных затрат в неонституционализме столь высока, что в литературе данное направление развития экономической теории порой называют "теорией трансакционных затрат" [8].

С целью совершенствования учета и контроля расходов необходимо провести исследование экономической сущности понятия "расходы", выделить отличие от таких дефиниций как "затраты", "издержки", а также проанализировать их трактовку в экономической литературе и нормативных документах.

Несмотря на то, что в общепринятом смысле эти термины одинаковы, их суть несколько отличается в зависимости от сферы применения. Понятие "расходы" в большей мере употребляется в бухгалтерском и налоговом учете. Термин "затраты" применяется в финан-

совой сфере, в частности при планировании и оценке эффективности деятельности, то есть в управленческом учете. Понятие "издержки" чаще используется в экономической теории, а также при проведении экономического анализа.

В странах с рыночной экономикой преобладают два мнения относительно использования понятий "расходы", "издержки" и "затраты": немецкое (И. Ф. Шера) и американское (Х. Л. Ганта).

Согласно точке зрения Шера, все эти слова – синонимы. Все, что потрачено и утеряно составляет суть расходов. Согласно Ганту, расходы – это продуктивные затраты, они совершены ради получения прибыли. Потери – это уменьшение актива, которое не может принести прибыли и означает только убыток [9].

Так, зарубежные исследователи Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги. При этом они упоминают, что переменные и постоянные затраты – это два основных типа издержек. Тем самым они отождествляют между собой понятия "затраты" и "издержки" [10].

К. Друри определяет термин "расходы" как средства, которые потеряны с целью получения прибыли. Это толкование является односторонним, ведь осуществляется отождествление затрат с использованием финансовых ресурсов. Д. К. Шим, Д. Г. Сигел трактуют расходы как показатель в денежном выражении количества ресурсов, использованных для достижения определенной цели. Автор согласен с утверждением Л. В. Ивченко, что такое толкование выражает сущность расходов только через натурально-вещественный состав, не принимая во внимание сущностный, временной аспекты данной проблемы [11, с. 14]. И. А. Бланк, М. Г. Грещак, Шим Джей определяют расходы как выраженные в денежной форме расходы ресурсов, в частности, трудовых, материальных, финансовых и информационных [12; 13, 14].

В профессиональном сознании украинских бухгалтеров (как ученых, так и практиков) представление о расходах формируют три группы источников: взгляды ученых-экономистов на их природу и функции, мнения мыслителей в сфере учета и контроля по этому же поводу и воплощенные в бухгалтерских "правилах игры" (как зарубежных, так и украинских) столетние учетные традиции Запада.

Трудно не согласиться с М. И. Скрипник [15], который акцентирует внимание на имеющей место негативной тенденции бездумного заимствования иностранных терминов и некорректном переводе профессиональной литературы без ее дополнительного анализа и учета экономической сущности понятий. Такие действия выступают ключевым фактором, приводящим к возникновению путаницы и шероховатостей, особую актуальность эта проблема приобретает в сфере бухгалтерского учета.

Следовательно, расходы как экономическая категория – это использование ресурсов для достижения определенной цели, а любые расходы, в свою очередь, ориентированы на определенный результат.

Толкование расходов для нужд учета отличается от толкования расходов в экономике [16].

Так, Н. Гура и К. Радченко отмечают, что затраты параллельно с доходами и финансовыми результатами, являются главными объектами управленческого учета, а значит требуют ориентации на детальный учет затрат с целью поиска резервов для их снижения на единицу продукции или предоставленной услуги, то есть – управление затратами [17, с. 14].

В целом, расходы – наиболее неопределенное слово в бухгалтерском учете, которое часто употребляется в разных смысловых значениях. Украинское законодательство дает определение лишь понятию затрат. Так, в НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" под затратами понимается уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения между собственниками) [18]. К тому же, существует П(С)БУ 16 "Затраты" [19], полностью посвященный особенностям признания и состава затрат в учете.

Поскольку при разработке национальных П(С)БУ и российских ПБУ многое было взято из МСФО, в том числе и определение затрат, поэтому можно считать, что английский термин "expenses", фигурирующий в МСФО, соответствует украинскому "витрати" и российскому "затраты", используемых в П(С)БУ и ПБУ соответственно.

В экономической и учетной литературе встречаются разные вариации определения термина "расходы". Изучения нормативной литературы (как украинской, так и иностранной) позволило систематизировать ряд определений термина "расходы" (табл. 1).

Таблица 1. Определение понятия "затраты" в нормативных источниках

Источник	Определение
П(С)БУ 16 "Затраты"; НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" [18;19]	Затратами отчетного периода признаются или уменьшение активов, или увеличение обязательств, приводящие к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала в результате его изъятия или распределения между собственниками), при условии, что эти затраты могут быть достоверно оценены.
Налоговый кодекс Украины [20, ст. 14.1.27]	Затраты – сумма любых затрат налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальной формах, понесенных для осуществления хозяйственной деятельности налогоплательщика, в результате которых происходит уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, вследствие чего имеет место уменьшение собственного капитала (кроме изменений капитала за счет его изъятия или распределения между собственниками);
ПБУ 10/99 Российской Федерации [21]	Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)
Налоговый кодекс РФ [22]	Расходами определяются обусловленные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) плательщиком налога
IFRS [23; 24]	Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения суммы обязательств и резервов, выражается в уменьшении капитала, не связанного с его распределением между собственниками
GAAP [25]	Расходы – фактические или предполагаемые оттоки денежных средств или их эквивалентов, которые возникли или возникнут в результате основной деятельности компании

Источник: систематизировано автором.

В Положениях (Стандартах) бухгалтерского учета дается определение лишь термина "затраты", хотя в самом тексте П(С)БУ 16 применяется также и понятие "расходы" (материальные расходы) в смысле материальных ресурсов, которые были использованы в течении отчетного периода.

Изучение украинского налогового законодательства показало, что им предусмотрено лишь понятие "затраты", трактовка которого приведена в статье 14 (п. 14.1.27) Налогового кодекса Украины [20]. В Гражданском [26] и Хозяйственном [27] кодексах Украины разъяснений относительно понятий "затраты" или "расходы" не приводится, ограничиваясь лишь определением термина "ущерб", что в ст. 22 п. 2 Гражданского кодекса и в ст. 224 п. 2 Гражданского кодекса отождествляется с потерями и определенными затратами.

Явное разграничение категорий "расходы" и "затраты" прослеживается в международном законодательстве. В частности, в МСФО № 2 "Запасы" расходы признаются только после продажи запасов, потери ими первоначальных свойств или прочего выбытия, т. е. вся стоимость запасов, списанная в отчетном периоде, признается расходами. В свою очередь, этот же стандарт указывает, что под "затратами" в контексте запасов следует понимать: затраты на приобретение, переработку и прочие затраты на момент составления отчетности, которые формируют себестоимость запасов [28, с. 124].

Изучение работ отдельных ученых в сфере учета по определению сущности расходов, приводит к выводу, что некоторые из них одновременно используют термины "расходы" и "затраты". Голов С. Ф., Дерий В. А., Загородний А. Г., Кужельный М. В., Кучмач Д., Нападовская Л. В., Пушкарь М. С., Партын Г. А., Скрипник М. И.,

Сопко В. В., Фарин И. Д., Партын Г. А. определяют сущность "расходов", "затрат" через призму финансового и управленческого учета.

С точки зрения профессора Бутынца Ф. Ф. затраты являются наиболее общим в украинской экономической литературе понятием, относящимся к "расходам" и "затратам", и определяются как денежное выражение суммы ресурсов, использованных в определенных целях [29, с. 299]. То есть понятие "затраты" используются, как в финансовом учете, так и в управленческом.

Дерий В. А. определяет, что в отечественной науке уместно использовать термин "затраты" [30, с. 158]. Фарин И. Д. трактует затраты как объем реально потребленных ресурсов или средств в процессе производственной, финансовой, инвестиционной деятельности (финансовый учет). Касательно управленческого учета то в этом случае должны быть "управленческие расходы". Управленческие расходы – это расходы, интересующие управленцев [31, с. 105]. Партын Г. А., Загородний А. Г. дают толкование затрат для финансового и управленческого учета – это денежное выражение суммы ресурсов, потраченных с определенной целью [32, с. 41].

Другая группа ученых разграничивают расходы для нужд финансового учета, и затраты для управленческого учета.

С точки зрения проф. Нападовской Л. В. "затраты – это стоимостное выражение потребленных в процессе деятельности предприятия (учреждения, организации) материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов. Термин "затраты" непосредственно связан с формированием себестоимости продукции в процессе хозяйственной деятельности" [33, с. 242]. В своих научных трудах Нападовская Л. В. определяет, что термины

"расходы" и "затраты" используются для различных видов учета и имеют различное содержание и сущность.

Как отмечает М. И. Скрипник [15], термин "расходы" касается любого использования ресурсов, в том числе на приобретение активов, в то время как термин "затраты" – использование только тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени ставятся в соответствие доходам. По мнению указанного автора, использование в экономической литературе наряду с терминами "расходы" и "затраты" дефиниций "издержки", "потери", "убытки" является неправомерным, поскольку последние относятся к финансовым результатам деятельности и означают: потери – уменьшение актива в результате непредвиденных обстоятельств (только в результате фактов – событий), убытки – превышение декапитализированных расходов над доходами.

Автор Л. В. Ивченко [11, с. 13] отмечает отличие понятия расходов в бухгалтерском смысле от расходов в экономическом толковании. Под экономическими расходами понимают "затраты упущенных возможностей", то есть сумму денег, которую можно получить при наиболее выгодном из всех возможных альтернативных вариантов использования ресурсов. Таким образом, эконо-

мические издержки какого-либо ресурса выбранного для производства продукции равны его стоимости при наилучшем из всех возможных вариантов использования. Понятие экономических затрат обусловлено ограниченностью ресурсов по сравнению с количеством вариантов их использования. С бухгалтерской точки зрения расходы – это только конкретные затраты ресурсов.

Под расходами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, т.е. стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности. Тогда как затратами организации признается стоимость использованных ресурсов, которые полностью потрачены (израсходованы) в течение определенного периода времени для получения дохода. Такой подход называется соответствием затрат и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение.

Не стоит пропускать и неординарный подход Г. М. Колесник [34], согласно которому основой разграничения понятий "расходы" и "затраты" заложен стоимостный и натурально-вещевой показатели соответственно.

Шпикуля А. Г. предлагает несколько признаков разграничения понятий "расходы" и "затраты" (табл. 2).

**Таблица 2. Признаки разграничения терминов "расходы" и "затраты"**

<b>Затраты</b>	<b>Расходы</b>
1. Стоимостный показатель	1. Натурально-вещественный показатель
2. Источник: ресурсы и активы	2. Источник: стоимость единицы ресурсов и активов, вложенных в производство
3. Уровень: определяется технологией и организацией производства	3. Уровень: определяется стоимостью, ценой входных ресурсов
4. Влияние: производительность производства, конкурентоспособность продукта	4. Влияние: доходность бизнеса и ценовая конкурентоспособность товара
5. Минимизация: улучшение технико-технологического оснащения и организации труда	5. Минимизация: оптимизация затрат и поставки ресурсов по приемлемым ценам

Источник: [35].

Из табл. 2 следует, что расходы и затраты предприятия по своей сути являются разными понятиями, на что указывает большая ориентация затрат на ресурсы предприятия и их использование в процессе хозяйственной деятельности, а расходов – на результаты деятельности.

Как отмечает В. К. Складенко [36], затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов потраченных на производство и реализацию продукции за определенный период времени. Затраты – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от расходов затраты не могут быть в состоянии запоемкости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о прибыли и убытках. Понятие "затраты" шире понятия "расходы", однако при определенных условиях они могут совпадать.

Касательно русского термина "издержки" не существует однозначного украинского эквивалента, это понятие имеет двоякий характер и может означать как расходы, так и затраты в зависимости от того, в каком словосочетании используется: "издержки производства" или "издержки обращения".

Неоднозначность данного термина подтверждает и тот факт, что англо-русские словари предлагают два английских эквивалента "expenses" и "costs". Поэтому автор согласен с предложением Д. Л. Лозинского о логичности использования для словосочетаний "произ-

водственные затраты" и "издержки обращения" соответствующих английских терминов "production costs" и "distribution expenses" [37, с. 56].

Таким образом, в сфере разграничения понятий "затраты" и "расходы" важно осознавать одну ключевую особенность. Согласно П(С)БУ 16 затратами 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 собственниками), при условии, что эти затраты могут быть достоверно оценены. По мнению автора, ключевой фразой данного определения являются слова: "...что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия". Это можно объяснить тем, что не во всех случаях уменьшение активов или увеличение обязательств ведет к затратам, а только в тех, когда уменьшение одних активов не сопровождается увеличением других активов, и как результат уменьшается собственный капитал предприятия.

Тогда как осуществление расходов предусматривает уменьшение одних активов при условии равнозначного увеличения других, или увеличение активов и обязательств на одну и ту же величину. Таким образом, расходы – это любое использование ресурсов, в том числе и на приобретение активов. Термин "затраты" означает использование только тех ресурсов, которые при определении финансового результата компании за соответствующий отчетный период ставятся в соответствие полученным доходам (соблюдение принципа начисления и соответствия доходов и затрат).

Изучение научных трудов в области учета и контроля затрат показало, что на сегодня недостаточно внимания уделено этим вопросам при подготовке кадров военнослужащих как деятельности в сфере услуг. Основная цель организации учета затрат на предприятиях сферы услуг заключается в формировании действенного механизма управления ими. Затраты на предоставление услуг, как и процесс их учета и контроля, отличается от затрат на производство товаров, что объясняется основными характеристиками и особенностями услуг, а именно: нематериальная основа, непостоянство качества, неделимость (от производителя и от потребителя), невозможность сохранения, отсутствие незавершенного производства, недолговечность, отсутствие владения. Для эффективной организации учета затрат необходимо четко распределить полномочия и ответственных лиц на различных уровнях управления. Эффективная организация учета затрат предприятий сферы услуг должна основываться на совершенствовании системы управления затратами и создании информационной базы для принятия стратегических, тактических и оперативных управленческих решений.

На организацию бухгалтерского учета затрат предприятий сферы услуг как в целом, так и при подготовке кадров военнослужащих в частности, влияет значительное количество факторов: система нормативного регулирования, форма собственности, организационно-правовая форма, источники финансирования, пользователи учетной информации, квалификационный уровень учетных работников, объемы деятельности и др. Например, в Украине подготовка офицерских кадров тактического уровня осуществляется в высших военных учебных заведениях (ВВУЗ) по видам вооруженных сил Украины как за счет бюджетных средств, так и на условиях контрактной оплаты – то есть частично затраты покрывают сами студенты. Уровень организации учебного процесса определяет эффективность подготовки будущего офицера и непосредственно влияет на структуру затрат на обучение. Таким образом, при минимальных затратах на обучение необходимо получить уровень качественной подготовки, не ниже минимально допустимого.

**Выводы.** Проанализировав генезис и сущность понятий "издержки", "затраты", "расходы", можно сделать вывод, что первые два часто употребляются в качестве синонимов, а для характеристики издержек, непосредственно связанных с производством, используется термин "затраты на производство". Что касается терминов "затраты" и "расходы", то изучение разных авторских подходов показало, что первый в большей мере употребляется в бухгалтерском и налоговом учете, а второй – в финансовой сфере. Расходы – это стоимость ресурсов, затраченных в процессе производства и продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг, которые были понесены в отчетный период, а затраты – это часть затрат предприятия, связанная с получением дохода в течение отчетного периода, и утратившая способность приносить доход в будущем.

**Дискуссия.** Правильный подход к пониманию сущности затрат является предпосылкой к поиску путей совершенствования учета и контроля затрат независимо от сферы и вида деятельности. Дальнейшие исследования предполагают изучение вопросов учета и контроля расходов, в том числе на подготовку кадров военнослужащих.

#### Список использованных источников

1. История экономической мысли / под ред. И. Д. Удальцова, Ф. Я. Полянского. М.: Изд-во МГУ, 1961. – 512 с.
2. Ядгаров Я. С. История экономических учений: Учебник / Я. С. Ядгаров. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 480 с.

3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. / А. Смит. – В 2 т-х. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
4. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо. – Т. 3. – М.: Госполитиздат, 1955. – 613 с.
5. Маркс К. Капитал // Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – Т. 25. – Ч. I. М.: Политиздат, 1961. – 545 с.
6. Маршалл А. Принципы экономической науки: в 3 т. / А. Маршалл; пер. с англ. – М.: Прогресс, 1993. – Т. I. – 415 с.
7. Чемберлин Э. Теория монополистической конкуренции. – М., 1996. – С. 170.
8. Шаститко А. Предметно-методологические особенности новой институциональной экономической теории / А. Шаститко // Вопросы экономики. – 2003. – № 1. – С. 24-41.
9. Алчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / А. Алчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
10. Хоранен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.
11. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства / Л. В. Івченко // Бухгалтерський учет і аудит. – 2008. – №11. – С. 12-17.
12. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К.: "Ника – Центр", 1998. – 480 с.
13. Грецак М. Г. Управління витратами: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грецак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
14. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А. П. Калужный] / Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. – М.: Филъинь, 1996. – 344 с.
15. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування поняття [Електронний ресурс] / М. І. крипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 1(13). – С.236-240 – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat26.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf).
16. Столяр Л. Г. Сутність "витрат" через призму бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л. Г. Столяр. // Економіка. Управління. Інновації. – 2015. – № 1. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui\\_2015\\_1\\_37.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2015_1_37.pdf).
17. Гура Н. О., Радченко К. М. Побудова управління витратами підприємств у хімічній галузі / Н. О. Гура, К. М. Радченко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, серія "Економіка". Випуск 118. – 2010. – С.14-16.
18. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено Міністерством фінансів України від 07.02.2013 № 73 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
19. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 "Расходы". Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31 декабря 1999 года № 318 (с дополнениями и изменениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.accounting-ukraine.kiev.ua/standart1>.
20. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (с изменениями и дополнениями): редакция від 20.09.2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
21. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 "Расходы организации". Утверждено приказом Министерства финансов России от 06 мая 1999 г. №33н (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115838>.
22. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч. 1 №146-ФЗ от 31 июля 1998 г. и Ч.2 № 117-ФЗ от 5 августа 2000 года (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200>.
23. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 1 вересня 2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.gov.ua>.
24. Пятюк М. Л., Смирнова И. А. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakIrlrSCINDDIIDD1204DI=0&breakIrlrSCINDDIIDD1204DI0>.
25. Обермейстер А. Расходы в US GAAP [Электронный ресурс] / А. Обермейстер // – Режим доступа: [http://www.gaar.ru/biblio/gaar-ias/compare\\_rus/023.asp](http://www.gaar.ru/biblio/gaar-ias/compare_rus/023.asp).
26. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (із змінами та доповненнями): Редакція від 30.09.2015 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
27. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (із змінами та доповненнями): редакция від 20.09.2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
28. Маренков Н. Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Н. Л. Маренков. – М.: Экзамен, 2005. – 224 с.
29. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. – Ч. 1 / Ф. Ф. Бутинець. – Друге вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2008. – 513 с.
30. Дерій В. Термін "витрати" і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160.
31. Фаріон І. Д. Управлінський облік: підруч. / [І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко]. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.
32. Партин Г. О. Управлінський облік: навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 303 с.

33. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л. В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л. В. Нападівської. – К.: Київ.нац. торг.-екоп. ун-т, 2008. – 735 с.

34. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними / Г. М. Колісник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – №19. – С. 252-258.

35. Шпикуля О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О. Г. Шпикуля // Економічні науки: зб. наук. праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5 (20); Ч. 1. – 367 с. – (Сер. "Облік і фінанси").

36. Склярєнко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками / В. К. Склярєнко [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sdo.elitarium.ru/zatraty\\_raskhody\\_izderzhki](http://sdo.elitarium.ru/zatraty_raskhody_izderzhki).

37. Лозинский Д. Л. "Витрати" та "затрати": узгодження понять в бухгалтерському обліку / Д. Л. Лозинський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59.

38. Wagenhofer A. (2006) Management Accounting Research in German-Speaking Countries, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 1–19. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/jmar.2006.18.1.1>

Надійшла до редколегії 01.10.15

Ф. Халоул, асп.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

### СУТНІСТЬ ВИТРАТ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ ТА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

*Проаналізовано визначення сутності витрат в історичному ракурсі представниками різних напрямків. Визначено сутність витрат як економічної та обліково-аналітичної категорії. Проведено порівняння суті категорій "витрати", "затрати".*

*Ключові слова: витрати; затрати; формування витрат; економічні вигоди.*

F. Haloul, PhD student

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

### SUMMARY OF EXPENSES AS ECONOMIC AND ACCOUNTING ANALYTICAL CATEGORIES

*The evolution of the interpretation of the term "cost" is shown understanding of the essence of categories "costs", "expenses", "production costs" as the representatives of ancient philosophy, and representatives of various economic trends: classical political economy, Marxist theory, neoclassical, institutionalism and neo-institutionalism. Ukrainian scientists studied approaches to disclosure, costs and expenses. Approaches different authors, scientists and economists to the definition of "costs" and "expenses". Studied the definition of "costs" and "expenses" in Ukrainian and foreign regulatory literature. Showing features researched categories. Valid conclusions about the absence of synonymy between the terms "costs" and "expenses" as the accounting and analytical, financial and economic categories, respectively. The author's definition of the terms "costs" and "expenses".*

*Keywords: costs; expenses; the formation expenses; economic benefits.*

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 60-69

УДК 657.37

JEL M40, M41

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/10>

В. Швець, д-р екон. наук, проф.,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

## ДО ПИТАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ МСФЗ

*У статті досліджується, на основі критичного аналізу, складові процесу нормативно-правового регулювання та забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах їх стандартизації та гармонізації і актуальні напрями його удосконалення.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативно-правове забезпечення обліку, регулювання, МСФЗ, бухгалтерська наука і освіта, інституціональність обліку, методологія обліку*

**Вступ.** Нормативно-правове регулювання і забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є важливою ланкою регулювання системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Це регулювання здійснюється у вигляді облікової політики як держави, так і господарюючого суб'єкта. Облікова політика на рівні країни має враховувати такі обставини: рівень розвитку ринкової економіки, ступінь демократизації суспільних відносин, поширення та поглиблення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір, виконання країною вимог міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Прикладом державного регулювання може бути Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до ст. 6 якого облік здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

*Метою* статті є спроба дослідити, на основі критичного аналізу, складові процесу нормативно-правового регулювання та забезпечення бухгалтерського обліку і фінан-

сової звітності в умовах їх стандартизації і гармонізації та визначити актуальні напрями його удосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дати оцінку виконання положень та завдань стратегії реформування системи обліку і звітності до правил і вимог євроінтеграційних процесів;
- оцінити процес гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі МСФЗ;
- визначити ступінь впливу обліково-аналітичної науки і освіти на розробку та впровадження сучасних підходів до процесу реформування та регулювання обліку, контролю і аудиту;
- критичний аналіз проекту змін до нині діючих актів, сучасні погляди на інституційність бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та системної кризи;
- окреслити організаційні проблеми та шляхи їх подолання в діяльності методологічної ради з бухгалтерського обліку.

*Об'єктом дослідження* є бухгалтерський облік і фінансова звітність як інформаційна система господарюючого суб'єкта.

*Предметом дослідження* є теоретико-методологічні, методичні та організаційні засади нормативно-право-