

16. Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера. М., 2002.
17. Баландин Р.К. Время. Земля. Мозг. 2-е изд., доп., Мн., 1979.
18. Иванова Н.И. Национальные инновационные системы. М., 2002.
19. Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество / Пер. с англ. М., 1969.
20. Тоффлер Э. Метаморфозы власти / Пер. с англ. М., 2001.
21. Маркузе Г. Разум и революция. Гегель и становление социальной теории / Пер. с англ. СПб., 2000.
22. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 23.
23. Ильин В.В., Панарин А.С. Философия политики. М., 1994.
24. Энгельс Ф. Диалектика природы. М., 1969.

Е.Ф. МАЗАНИК

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ПОНЯТИЙ “РАСХОДЫ”, “ЗАТРАТЫ”, “ИЗДЕРЖКИ” В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ И НАЦИОНАЛЬНОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ

Оценка эффективности деятельности на предприятиях торговли с различными формами собственности связана с определением показателя издержек обращения. В отечественной экономической и нормативно-правовой литературе в качестве синонима понятия “издержки” часто используют такие термины, как “расходы”, “затраты”, “потери”, “убытки”. Однако в международной учетной практике каждое используемое понятие имеет свое толкование и смысловое значение.

В Принципах подготовки и составления финансовой отчетности, утвержденных правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности в апреле 1989 г. дано определение понятию “расходы”. В § 78 расходы соотносятся с обычной деятельностью предприятия и выражаются в форме оттока или истощения активов, в том числе денежных средств и их эквивалентов, запасов, основных средств.

В широком смысле расходы принято рассматривать при сопоставлении с доходами в составе элементов финансовой отчетности. В данном контексте расходы — это “уменьшение либо другое расходование активов, либо возникновение задолженностей (пассивов) или же сочетание того и другого, вследствие поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности”. Другими словами, расходы — это затраты на производство товаров и оказание услуг, понесенные в ходе получения доходов [1, 46].

По оценке американских ученых Р. Энтони и Дж. Риса, “расходы представляют собой ресурсы для зарабатывания доходов в течение текущего периода”. Они приводят к сокращению нераспределенной прибыли отчетного периода и соответственно капитала собственника [2, 46].

Изучение международной учетной практики позволяет выделить основные признаки, которыми обладают расходы. Это, во-первых, их связь с результатами деятельности, для осуществления которой образовано предприятие; во-вторых, следствием расходов является уменьшение экономических выгод; в-третьих, расход — результат ранее совершенного события.

В традиционном понимании понятие “расходы” связано не с определением суммы уменьшения экономических выгод, а с расчетом себестоимости продукта труда. Наряду с понятием “расходы” здесь широко используются понятия “затраты” и “издержки”. В международной практике точного толкования эти термины не имеют.

В российской экономической литературе дано наиболее полное и всестороннее определение и разграничение понятий “расходы”, “затраты”, “издержки”, “потери”, “убытки”.

Я.В. Соколов при разграничении этих понятий использует их диалектику в историческом масштабе и основывается на содержании международных принципов бухгалтерского учета, установленных в отношении элементов финансовой отчетности. Наиболее общим, по его оценке, понятием являются “расходы”. Поэтому в самом общем смысле автор определяет доходы и расходы как потоки материальных и финансовых активов, которые циркулируют на предприятии [3, 446].

Под затратами Я.В. Соколов понимает ту часть расходов, которые станут таковыми в следующие отчетные периоды. Если по окончании отчетного периода расходы не списываются на затраты, то говорят об их накоплении или капитализации. Величина капитализации отражает сумму накопленных расходов на отчетную дату [3, 447].

Издержки определяются автором как часть затрат, которая связана с калькуляцией себестоимости продукции (работ, услуг) и процессами ее реализации. При этом затраты, включенные в себестоимость произведенной продукции, Я.В. Соколов называет издержками производства, а расходы, связанные с реализацией продукции, — издержками обращения. Развивая далее этот тезис, автор считает, что если себестоимость определяется как результат производственного процесса, то можно говорить об издержках производства. Если себестоимость определяется как затраты процесса реализации или сферы обращения, то речь идет об издержках обращения. Если необходимо капитализировать издержки производства и обращения, то в бухгалтерском учете возникают такие показатели, как транспортно-заготовительные издержки и издержки обращения на остаток товаров. Сумма затрат, не включенная в калькуляцию, отражает остаток незавершенного производства [3, 447].

Потери, по определению Я.В. Соколова, представляют собой уменьшение актива как следствие непредвиденных обстоятельств, которые имели место в деятельности предприятия [3, 447]. Такая формулировка дает основание рассматривать потери в качестве составной части внереализационных расходов предприятия.

Международные стандарты приравнивают убытки по своей сути к расходам, однако в отдельный элемент финансовой отчетности их не выделяют. В этом контексте В.Я. Соколов определяет убытки как превышение декапитализированных расходов (затрат) над доходами [3, 447].

Аналогичного подхода в разграничении понятий “расходы”, “затраты”, “издержки” придерживаются и другие российские ученые. Так, М.Ю. Медведев считает, что понятие “расходы” более широкое, чем понятия “затраты” и “издержки”: затратами или издержками можно считать только те расходы, которые включаются в себестоимость [4, 552]. Однако, по его оценке, различия между затратами и издержками совсем уж невелики и заключаются больше в их принадлежности к различным фразеологическим оборотам. Например, расходы, понесенные в сфере производства, традиционно именуется издержками производства, а в сфере обращения — издержками обращения. Когда же речь заходит о классификации включаемых в себестоимость расходов, пользуются понятием затрат [4, 552].

Приводя данное объяснение, автор, по нашему мнению, не делает различия между затратами и издержками в рамках смежных отчетных периодов, что в бухгалтерском учете может привести к искажению показателя себестоимости и величины конечного финансового результата.

М.И. Кутер при определении исследуемых понятий делает акцент на их денежное выражение. В результате под затратами он понимает потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги. Возникновение затрат, по его оценке, сопряжено с выплатой денежных средств, уменьшением дебиторской либо увеличением кредиторской задолженностей. Под издержками понимается денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью [2, 168].

М.А. Вахрушина, напротив, придерживается материальной концепции при определении затрат. По ее оценке, затраты представляют собой средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющиеся в наличии и регистрируемые в балансе как активы, способные принести доход в будущем [5, 491]. Наиболее общим понятием с точки зрения автора являются затраты, а расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода, что по существу характеризует себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) [5, 495]. Издержки автор рассматривает как денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-нибудь материальных ценностей или услуг, составляют, по мнению автора, затраты организации [5, 491].

С.А. Николаева в решении вопроса о разграничении понятий “расходы”, “затраты”, “издержки” придерживается концепции МСФО. В ее определении расход представляет собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации [6, 644]. Затраты, как считает С.А. Николаева, формируют операции по использованию в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов [6, 645].

Налоговый кодекс Российской Федерации при определении сущности расходов делает акцент на обоснованность их возникновения, что должно быть подтверждено юридически правильно оформленными документами. В результате расходы рассматриваются как обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. При этом обоснованными расходами с точки зрения Налогового кодекса являются экономически обоснованные затраты, оценка которых произведена в денежной форме. Данная формулировка показывает, что для целей налогообложения в нормативных документах не производится разграничение понятий “расходы”, “затраты”, “издержки”.

Научному обоснованию этих понятий уделено значительное внимание и белорусскими учеными. По мнению П.Я. Папковской, выражением потребленных ресурсов в процессе уставной деятельности являются затраты, цель которых — обеспечение дохода организации. Под затратами автор понимает уменьшение экономических ресурсов предприятия (денежных средств) или увеличение кредиторской задолженности [7, 44]. Расходы, как считает автор, представляют собой часть затрат, ограниченных рамками отчетного периода или же соответствующих полученному доходу, т.е. это та часть затрат предприятия, которые соответствуют произведенной и реализованной в отчетном периоде продукции [7, 44]. Затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, могут быть либо равными расходам, либо большими. Равными — в том случае, если вся произведенная в отчетном периоде продукция продана и включенные в производственную себестоимость затраты отчетного периода соотнесены с получением дохода. Если же продажа продукции состоится в меньшем объеме от произведенной, то затраты будут выше расходов [7, 45].

На основании сформулированных определений автор делает вывод, что понятие “затраты” шире понятия “себестоимость”, а расходы — это часть понесенных организацией затрат [7, 47]. Данная позиция отличается от точки зрения Я.В. Соколова и других российских ученых.

Несмотря на отдельные расхождения в определении понятий “расходы”, “затраты”, “издержки”, практически все авторы рассматривают последние как сумму расходов, относящуюся к тому или иному отчетному периоду, и как списанные на счета реализации для исчисления финансового результата за этот период.

Традиционно издержки принято было делить по отраслевому признаку. На предприятиях сферы обращения расходы, участвующие в образовании финансового результата от основной деятельности, определялись как издержки обращения. В отношении предприятий, формирующих показатель производственной себестоимости продукции, использовался термин “издержки производства”. Данный вывод подтверждает понятие “издержки обращения”, сделанное П.С. Безруких. По его оценке издержки обращения представляют собой затраты, обширные

и неоднородные по составу, связанные с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг [7, 192].

Проведенное исследование показало, что в настоящее время при разграничении сущности издержек производства и обращения авторы делают акцент не на сферу хозяйственной деятельности, а на сущность хозяйственного процесса. При этом в отраслях материального производства, куда принято относить и предприятия торговли и общественного питания, расходы, возникающие на производственной стадии в системе кругооборота хозяйственных средств, относят к издержкам производства. Расходы, связанные с реализацией и продвижением на рынке произведенной продукции, и у промышленных, и у торговых предприятий определяют как издержки обращения. Так, С.А. Николаевой представляется разумным прекращение использования в документах по бухгалтерскому учету понятий “производственные затраты” (“затраты производства”) для обозначения затрат предприятий, занимающихся производством, и “издержки обращения” — для затрат предприятий, занимающихся торговой и посреднической деятельностью. По ее мнению, и те, и другие затраты представляют собой часть текущих затрат (расходов, осуществление которых направлено на получение текущих доходов организацией, какую бы деятельность по извлечению прибыли она ни осуществляла) [6, 568–569].

В отечественной экономической литературе издержки обращения определяются как выраженные в денежной форме затраты на транспортировку, хранение товаров, оплату труда, амортизацию, пользование кредитом, имущественное страхование, на учет движения товаров и другие расходы, возникающие в сфере обращения. Данное определение делает акцент на состав издержек, формируемых по отраслевому признаку [8–10]. Применительно к предприятиям торговли П.Г. Пономаренко рассматривает издержки как затраты живого и овеществленного труда, выраженные в денежной форме [11, 167]. Однако данная трактовка носит общий характер и не определяет экономическую сущность этих затрат.

Итак, можно сделать вывод, что наиболее общим экономическим понятием является понятие “расходы”. Расходы возникают в обычной деятельности торгового предприятия как результат ранее совершенных событий и приводят к уменьшению активов или увеличению обязательств. Затраты — это та часть расходов, которая будет участвовать в формировании финансового результата в будущем.

В условиях перехода к рыночной экономике определение сущности таких понятий, как “расходы”, “затраты”, “издержки” должно производиться с учетом информационных потребностей различных пользователей учетной информации и детализироваться для внутренних пользователей по хозяйственным процессам в составе кругооборота хозяйственных средств предприятия.

Литература

1. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М., 2000.
2. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2002.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.
4. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М., 2001.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. М., 2000.
6. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. 2-е изд. перераб. и доп. М., 2001.
7. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. Мн., 2001.
8. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие / Под ред. Л.И. Кравченко. Мн., 2001.
9. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие / В.В. Кожарский, З.В. Кудрявец, З.М. Пименова, С.И. Филипенко; Под общ. ред. В.В. Кожарского, Л.И. Кравченко. Мн., 1996.
10. Пименова З.М. Учет издержек производства и обращения на предприятиях торговли и общественного питания: Учеб. пособие. Мн., 1995.
11. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: Учеб. Гомель, 1997.