

УДК 657.01

Э.С. Чучук, Н.С. Пласкова

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, г. Москва

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ И РАСХОДОВ

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, управленческий учёт, анализ, затраты, расходы, издержки, калькулирование, себестоимость.

В современных условиях ведения бизнеса растёт актуальность исследования проблемных вопросов учёта затрат и калькулирования. Наряду с методическими аспектами, множество исследований посвящено теоретической основе учёта затрат и калькулирования себестоимости. В статье представлены и систематизированы актуальные подходы к определению терминов «затраты» и «расходы» в нормативно-правовых документах и научной литературе. Выявлено отсутствие единой точки зрения по данному вопросу среди различных авторов научных работ. Обоснована необходимость дальнейшего совершенствования нормативно-правовой базы в области регулирования учёта затрат и калькулирования с целью повышения качества внешней финансовой отчётности и эффективности принимаемых управленческих решений. Подчеркивается важность разграничения содержания терминов «затраты» и «расходы». Предложены авторские определения, учитывающие специфику вышеуказанных терминов.

E.S. Chuchuk, N.S. Plaskova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow

IMPROVEMENT OF THE CONCEPTUAL APPARATUS OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF COSTS AND EXPENSES

Keywords: accounting, management accounting, analysis, costs, expenses, costs, calculation, cost.

The relevance of the study of cost accounting and calculation problem issues is growing in modern business environment. A lot of studies are devoted to the theoretical foundation of cost accounting and calculation among with its methodological issues. The paper presents and systematizes current approaches to “cost” and “expenses” definitions provided in legal documents and scientific literature. The lack of a unified point of view on this problem among different authors was revealed. The necessity of further improvement of the cost accounting and calculation regulatory framework in order to improve the quality of financial reporting and efficiency of management decisions is justified. The importance of distinguishing the terms “costs” and “expenses” is emphasized. The author’s definitions of these terms in accordance with its essence are proposed.

Проблемам, связанным с учётом затрат на предприятиях самых разных отраслей, посвящено множество научных работ. Являясь важнейшим объектом как финансового, так и управленческого учёта, затраты предприятия представляют собой как индикатор финансового состояния и результативности компании, так и основу для принятия управленческих решений. Так, принятый порядок учёта затрат напрямую влияет на оценку стоимости имущества и обязательств компании, представляемую в бухгалтерском балансе. В то же время методология отражения затрат компании определяет и показатели себестоимости выпуска, административных и коммерческих расходов, характеризующих финансовые результаты экономического

субъекта. Важность учёта затрат для управленческого учёта очевидна – в случае некорректного представления данных о стоимости затрат предприятие рискует столкнуться с принятием недостаточно эффективных или даже убыточных решений в рамках организации производственной, инвестиционной деятельности и иных сфер бизнеса.

В настоящее время в научных источниках можно найти множество различных подходов к организации учёта затрат и последующего расчёта себестоимости продукции, оценки активов и обязательств компании. Авторы предлагают множество практических решений, направленных на усовершенствование системы учёта затрат и калькулирования стоимости продукции для предприятий

различных отраслей. Но, в то же время, до сих пор остаются актуальными и теоретические проблемы в данной области. Одной из таких проблем является наличие в современных исследованиях противоречивых подходов к определениям ключевых терминов управленческого учёта – «затраты», «расходы» и «издержки». Отсутствие определённости в данном вопросе, на наш взгляд, может приводить к проблемам в понимании результатов исследований в области бухгалтерского учёта. Наличие единых подходов к пониманию основных терминов – залог для повышения темпов развития данной области научного знания.

Цель исследования

Проанализировать, систематизировать существующие подходы к определению терминов «затраты» и «расходы», сформулировать предложения к совершенствованию в толковании данного термина.

Предмет, методы и материалы исследования

Предметом исследования является проблема сущности, понятия терминов «затраты» и «расходы», его соотношение с терминами «расходы» и «издержки». К методам исследования относятся критический анализ, системный подход для структуризации имеющихся подходов к определению затрат. В рамках данной работы будут рассмотрены подходы, установленные в нормативно-правовых источниках, регулирующих ведение бухгалтерского учёта в России. Также для целей исследования необходимо рассмотрение научной литературы, посвящённой вопросам финансового и управленческого учёта. Особое внимание необходимо уделить работам, посвящённым вопросам учёта затрат предприятия, калькулирования себестоимости продукции.

Результаты исследования

Говоря о государственном регулировании учёта, следует отметить, что порядок ведения управленческого учёта законодательно не регламентируется, что следует из его сущности как инструмента для решения задач внутренних пользователей учётных данных. Имеющиеся нормативно-правовые акты в области

учёта связаны, прежде всего, с финансовым и налоговым учётом.

Ключевым документом, регламентирующим порядок отражения затрат предприятия для целей формирования внешней, финансовой отчётности, на дату проведения исследования является ПБУ 10/99 «Расходы организации». При подробном рассмотрении документа можно отметить, что термин «затраты» в нём не объясняется. В то же время, расходы определяются как «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации». [1] Следует отметить, что такое определение соответствует формулировке толкования термина, используемому в Глоссарии МСФО. В положении также приводятся условия, при которых возможно признание расходов в учёте:

- Расход осуществляется на основании конкретного договора, требований законодательных и нормативных актов, либо вследствие действующих обычаев делового оборота;
- Есть возможность определить денежную сумму расхода;
- Есть уверенность, что итогом хозяйственной операции станет уменьшение экономических выгод организации.

Исходя из вышесказанного можем отметить, что особенностью данного подхода является непосредственная связь расходов с уменьшением экономических выгод, сокращением стоимости имущества компании. Данное положение также требует группировать все расходы предприятия для составления финансовой внешней отчётности на две группы: расходы по обычным видам деятельности, а также прочие расходы.

Помимо ПБУ 10/99 «Расходы организации», терминология, связанная с учётом затрат, используется в ФСБУ 5/2019 «Запасы», обязательным к применению с 2021 года. В данном стандарте, устанавливающий требования к оценке запасов в бухгалтерском учёте, вместе с термином «расходы» применяется и термин «затраты», определяемый как «выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) её обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов». [2] При сравнении подходов, используемых

в двух вышеупомянутых нормативно-правовых документах, можно заметить, что затраты связаны с изменением стоимости имущества организации, тогда как расходы – с её экономическими выгодами. Из этого можем предположить, что с точки зрения законодательства в области регулирования финансового учёта, расходы понимаются как более широкий термин по сравнению с затратами – не все затраты в момент их признания связаны с экономическими выгодами.

В Налоговом кодексе РФ применяется схожий подход к определению рассматриваемых нами терминов. Так, в статье 252, устанавливающей требования к порядку определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, расходы для целей налогообложения рассматриваются как:

- Обоснованные затраты – обоснованными предлагается считать те затраты, которые являются экономически обоснованными и имеют денежную оценку;
- Документально подтверждённые затраты – затраты должны подтверждаться документами, установленными действующим законодательством, обычаями делового оборота, или документами, косвенно подтверждающих осуществление затрат. [3]

К расходам для целей налогового учёта требуется относить только те затраты, которые осуществляются для дальнейшего получения дохода. При этом расходы для налогообложения делятся на две группы: расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы. [3] Соответственно, с точки зрения налогового законодательства термин «затраты» также является более широким по отношению к «расходам». При этом, в отличие от предыдущих нормативно-правовых актов, особое внимание обращается на необходимость документального подтверждения.

В научной литературе вопросам учёта затрат посвящено множество исследований различных авторов. Анализ работ в области бухгалтерского учёта показывает, что существуют различные точки зрения по следующим вопросам:

1. Определение терминов «затраты», «расходы» и «издержки»;
2. Соотношение вышеупомянутых терминов между собой.

Рассмотрим подробнее встречающиеся в научной литературе подходы к соотношению указанных выше терминов.

Многие авторы отмечают, что в отечественных исследованиях в области бухгалтерского учёта термины «затраты», «расходы» и «издержки» используются в качестве синонимов. Например, О.Л. Островская, М.А. Осипов, А.Е. Карлик и Е.А. Абдалова в работе, посвящённой управленческому учёту, используют термин «расходы» в качестве обозначения стоимостной оценки используемых ресурсов. При этом авторами исследования подробно рассматривается сущность отдельных видов расходов: расходы на производство, расходы на продажу, расходы на логистику, а также иные виды расходов. [4]

Е.Н. Яковлева отмечает, что существует множество попыток наделить термины «расходы» и «затраты» различным содержанием в учебной и научной литературе. Однако, по мнению автора, данные попытки не увенчались успехом – до сих пор руководители и специалисты различных предприятий применяют указанные термины в качестве синонимов. [5]

О.Д. Каверина также предлагает использовать термины «затраты», «издержки» и «расходы» в качестве синонимов. Не исключая целесообразность разграничения данных терминов, формулировка отдельных определений в отечественной литературе признаётся искусственной мерой. В то же время, О.Д. Каверина обращает внимание на проблемность данного вопроса и необходимость его дальнейшей проработки в будущих исследованиях в области учёта. [6]

О.В. Мощенко, О.Ю. Гавель, и А.Ю. Усанов в исследовании, посвящённом актуальным проблемам учёта и анализа в АПК, также используют термины «затраты» и «расходы» в качестве синонимов. Расходы и, соответственно, затраты авторы предлагают понимать как использованные ресурсы и средства, направленные в производство, либо приобретение товаров и услуг. Также в данной работе приводится определение расходов как «использование или потребление товаров и услуг в процессе получения дохода». [7]

Несмотря на то, что в некоторых источниках термины «затраты», «расходы» и «издержки» используются как синонимы, существует множество исследований, предлагающих различные определения для них. Анализ научной литературы показывает, что авторы в своих работах зачастую по-разному определяют сущность этих терминов, вкладывают в них различное содержание. Данное обстоятельство требует систематизировать имеющиеся подходы к вышеуказанным терминам, определить ключевые особенности в их понимании.

Так как термин «расходы», как было сказано выше, объясняется в ПБУ 10/99 «Расходы организации», многие исследования используют для его понимания именно установленное в законодательстве определение. Одним из таких авторов является М.А. Вахрушина, использующая установленное положением определение для объяснения сущности расходов и его соотношения с иными терминами. [8]

Как утверждают Л.В. Юрьева, Е.В. Долженкова и М.А. Казакова, ключевой момент в определении расходов – чёткое соотнесение процесса осуществления расходов с оттоком экономических выгод за период времени, когда выбыли активы или возникли обязательства, что привело к уменьшению капитала организации. [9] Такой подход очень близок к определению, используемому в действующем законодательстве на момент исследования.

Д.С. Поздняков определяет расходы как выбытие средств или активов из распоряжения экономического субъекта. Иными словами, с точки зрения автора расходы – уменьшение стоимости активов предприятия. Говоря о соотношении понятий «расходы» и «затраты», Д.С. Поздняков отмечает, что расходы – часть затрат, ставшая источником полученных доходов, а их главное отличие от затрат – невозможность относиться к активам. [10]

С. В. Марцева и Г. Д. Веренич в своей работе, посвящённой соотношению понятий «затраты», «расходы» и «издержки» также считают, что расходы являются более узким термином по отношению к затратам. Так, расходы в данном исследовании понимаются как финансо-

вые затраты на зарабатывание доходов. По мнению авторов, для разграничения указанных терминов обязательным является реализация принципа соответствия доходов и расходов организации в отчётном периоде. [11]

В.Л. Назарова, В.А. Корвяков и Ф.Д. Сейдахметова отмечают, что если затраты приводят к выгодам в текущем периоде, то они будут считаться расходами. В противном случае затраты будут либо отражаться как активы предприятия, либо как его убытки, если не ведут ни к каким выгодам в принципе. [12]

Ю.Н. Ерофеева приводит несколько иное определение расходов, отличное от приведённых подходов выше. Автор предлагает понимать под расходами размер ресурсов, используемых в производственной деятельности для получения дохода. В то же время, Ю.Н. Ерофеева отмечает динамическую сущность расходов: они представляют собой показатель за период, между датами бухгалтерского баланса; затраты становятся расходами, когда переходят из баланса в отчёт о финансовых результатах. [13] На наш взгляд, стоит уточнить данное определение, приведённое автором – расходы предприятия не всегда связаны именно с расходом ресурсов в производственной деятельности. К примеру, затраты обслуживающих подразделений, напрямую не связанных с производственным процессом (административные, коммерческие расходы), также могут относиться к расходам предприятия, поскольку они обеспечивают получение экономических выгод и являются необходимыми для осуществления деятельности предприятия.

Как было сказано ранее, термин «затраты» не имеет законодательно установленного определения. Соответственно, можно отметить, что авторы имеют возможность широко трактовать данное понятие.

Д.С. Поздняков утверждает, что в общепринятом смысле под затратами понимается стоимостная оценка ресурсов. Автор отмечает, что результатом осуществления затрат для предприятия может являться не только возникновение расходов, но и появление активов. [10] Схожий подход используется и в работе В.Л. Назаровой, В.А. Корвя-

кова и Ф.Д. Сейдахметова: указывается, что если затраты приводят к выгодам в будущем, то они учитываются как активы организации. [12]

Л.В. Юрьева, Е.В. Долженкова и М.А. Казакова описывают затраты предприятия как составные части, элементы себестоимости, выраженные в денежной форме: «стоимость материальных, трудовых и финансовых ресурсов, израсходованных в процессе производства». Авторы также отмечают, что затраты, в отличие от расходов, не приводят к уменьшению экономических выгод предприятия вследствие выбытия активов: использование ресурсов в данном случае не обязательно соответствует получению доходов и оно не связано с денежными потоками организации, если используемые ресурсы уже имеются в наличии. [9]

Схожее определение приводит Ерофеева Ю.Н., рассматривающая затраты как материальное выражение стоимости ресурсов (труд, природные ресурсы, производственное оборудование и земля), которые используются в рамках производства продукции, оказания работ и выполнения услуг. Автор также обращает внимание на то, что затраты, в отличие от расходов, представляют собой статический показатель: «балансовые сальдо на отчётную дату». [13]

На наш взгляд, вышеприведённые определения затрат требуют уточнения: авторы подчёркивают, что расходование ресурсов осуществляется именно в производственной деятельности. Однако появление активов в результате осуществления затрат не обязательно является следствием производственной деятельности. К примеру, стоимостная оценка ресурсов на приобретение основных средств предприятия также может считаться затратами, однако далеко не всегда такие затраты будут результатом производственной деятельности. По нашему мнению, более точное определение затрат с данной точки зрения приводит М.А. Вахрушина: «циклическое движение денежных средств в результате осуществления операционных бизнес-процессов, трансформация их из одной формы в другую, не приводящая к уменьшению активов организации». [8] Автор также отмечает, что затраты возникают

в процессе приобретения материальных ценностей либо услуг. На наш взгляд, такой подход является более точным, нежели определение затрат как оценка использованных ресурсов в процессе производства.

Схожее мнение по поводу сущности затрат приводится О.А. Жигуновой и А.С. Ковалёвым: затратами может признаваться любой ресурс, потребляемый организацией независимо от того, в каком процессе он используется. [14] Авторы подчёркивают, что для достижения поставленных организацией целей важны все внутрихозяйственные процессы – производственные, вспомогательные, управленческие и прочие, что на наш взгляд является справедливым подходом к пониманию сущности затрат.

Наряду с «затратами» и «расходами», в научной и учебной литературе также используется и понятие «издержки». Стоит отметить, что на данный момент в литературе также не сложилось единого мнения по поводу сущности этого термина. К примеру, в учебном пособии по бухгалтерскому финансовому учёту под редакцией О.Е. Качковой, уделяется особое внимание тому, что издержки, в отличие от затрат и расходов, могут быть явными и неявными: они определяются как «суммарные «жертвы» организации, связанные с выполнением определённых операций». [15] Авторы данной работы также отмечают, что в прикладном аспекте часть издержек, относящихся к производственной деятельности, принято называть затратами.

М.А. Вахрушина также предлагает рассматривать термин «издержки» как наиболее обобщающий показатель. Издержки определяются автором как «денежное измерение суммы ресурсов, используемых в каких-либо целях». [8] При этом, затраты с точки зрения соотношения с данным термином рассматриваются как издержки, понесённые организацией в момент приобретения материальных ценностей или услуг.

В то же время, С.В. Марцева определяет термин «издержки» через «затраты», предлагая понимать под ними «реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия». [11] Соответственно, в данном случае более широким термином

предлагается считать «затраты». Похожий подход предлагают О.А. Жигунова и А.С. Ковалёв: издержки рассматриваются как часть затрат, использованных «в производственных и сбытовых процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг». [14]

Выводы

На основании анализа действующих нормативно-правовых актов в области регулирования учёта, можем сделать вывод, что на данный момент порядок учёта затрат и расчёта себестоимости слабо регулируется нормативно-правовыми актами РФ. Так, до сих пор отсутствует отдельный стандарт, регламентирующий методику калькулирования для экономических субъектов, что, на наш взгляд, может приводить к искажению данных о затратах предприятия в отчётности. Также не регламентируется и содержание терминов «затраты» и «издержки» – как было сказано ранее, в законодательных актах даётся только определение расходов предприятия. На наш взгляд, является целесообразным разработка дополнительных стандартов бухгалтерского учёта или новых методических рекомендаций в области учёта затрат и калькулирования, соответствующих современным условиям хозяйствования экономических субъектов. Это позволит повысить качество как финансовой отчётности, используемой внешними заинтересованными пользователями, так и точность данных для использования в управлении деятельностью современных компаний.

Как отмечалось ранее, многие авторы указывают на то, что термины «затраты», «расходы» и «издержки» до сих пор часто используются в качестве синонимов.

Во многих исследованиях также говорится об отсутствии необходимости разграничения содержания данных терминов. Приведённые выше различные подходы к данному вопросу говорят о том, что множество актуальных научных работ всё же предполагает разделение данных понятий по их смысловому содержанию. Наличие исследований, обосновывающих критерии разделения сущности вышеуказанных терминов, даёт нам основание не согласиться с утверждением о предпочтительном использовании «затрат», «расходов» и «издержек» в качестве слов-синонимов. В то же время, справедливо отмечается отсутствие единого подхода к определению данных терминов и их соотношению между собой. Поэтому считаем необходимым дальнейшее развитие теоретического аппарата учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Рассмотрение научной литературы также показало, что несмотря на наличие противоречивых подходов, можно выделить общие черты, характеризующие сущность рассматриваемых нами терминов. На наш взгляд, для определения расходов уместно использовать определение, сформулированное в ФСБУ 10/99 «Расходы организации», согласно которому ключевой чертой расходов как отдельного термина является соответствие с полученными предприятием экономическими выгодами. Считаем корректным понимать расходы как ту часть затрат, которая отражается в финансовых результатах организации за отчётный период. В то же время, предлагаем понимать затраты как стоимостную оценку ресурсов, затраченных для обеспечения деятельности предприятия и не приводящих к сокращению активов организации.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 22.01.2023).
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учёта ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25 марта 2020 г. N 57837). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 22.01.2023).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.12.2022). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 22.01.2023).
4. Островская О.Л., Осипов М.А., Карлик А.Е., Абдалова Е.Б. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов – 2-е изд., испр. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2023. 435 с.
5. Яковлева Е.Н., Управление затратами: учебное пособие / под ред. Т.А. Вайс. М.: КноРус, 2020. 213 с.
6. Каверина О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов – 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2022. 389 с.
7. Мощенко О. В., Гавель О.Ю., Усанов А.Ю. Актуальные вопросы учета и анализа в АПК: монография. М.: Русайнс, 2020. 236 с.
8. Вахрушина М.А., Управленческий учет для менеджеров + eПриложение: Тесты: учебник. М.: КноРус, 2023. 320 с.
9. Юрьева Л.В., Долженкова Е.В., Казакова М.А. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях в условиях инновационной экономики: монография. М.: Русайнс, 2021. 288 с.
10. Поздняков Д.С. Общность и различия понятий «расходы», «издержки» и «затраты» // Экономика и управление в современных условиях: проблемы и перспективы: Сборник научных трудов по материалам VIII Всероссийской научно-практической конференции, (Майкоп, 28 мая 2021 г.). Майкоп: ООО «Электронные издательские технологии», 2021. С. 125-129.
11. Марцева С.В. Сущность и взаимосвязь понятий «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость» // Научные труды Республиканского института высшей школы. Философско-гуманитарные науки. 2021. № 20-2. С. 201-206.
12. Мезенцева Т.М. Проблемы учета, контроля и анализа, в современной системе информационного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов: монография. М.: КноРус, 2021. 294 с.
13. Ерофеева Ю. Н. Обобщение подходов к определению экономического содержания понятия «затраты» // Ceteris Paribus, 2022. № 12. С. 90-93.
14. Жигунова О.А., Ковалёв А.С. Концептуальные основы учёта непрямых затрат фирмы: монография. М.: Русайнс, 2020. 148 с.
15. Качкова О.Е. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. М.: КноРус, 2023. 551 с.