

**УДК 338.3.01****Е. В. Кучерова, Д. С. Овчинникова**

## **К ВОПРОСУ ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПОНЯТИЙ «РАСХОДЫ», «ЗАТРАТЫ», «ИЗДЕРЖКИ»**

В нормативных документах, регламентирующих бухгалтерский учет (например, Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)), в теоретических исследованиях, посвященных проблемам учета, часто встречаются такие термины как «затраты», «расходы» и «издержки». Многие авторы отождествляют эти понятия и используют их как синонимы, однако все перечисленные термины следует разграничивать для предотвращения встречающихся ошибок в практике ведения бухгалтерского учета. Например, информация о расходах, представленная в отчете о прибылях и убытках, не может использоваться для управления затратами, так как при росте запасов готовой продукции и одновременном снижении продаж часть расходов снижается, а затраты на их хранение увеличиваются. Отсутствие же понимания четких разграничений этих понятий может привести к несвоевременному выявлению этой неблагоприятной ситуации.

Существуют различные интерпретации термина «затраты». Так, «Современная экономическая энциклопедия» дает следующее определение: «Затраты – 1) выраженные в денежной форме расходы (издержки) на что-либо; 2) ресурсы «уничижаемые» в процессе производства в целях получения определенной продукции (товаров и услуг); 3) включают стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов, амортизационные отчисления, заработную плату и отчисления на социальное страхование, административно-хозяйственные и прочие накладные расходы и убытки, относимые на общие затраты». [1]

Затраты разделяют на «входящие» и «истекшие». «Входящие затраты (сионим затрат) – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем». Истекшие затраты тождественны понятию «расходы» и представляют собой «израсходованные в течение отчетного периода ресурсы и потерявшие способность приносить доход в дальнейшем».

Под затратами обычно понимают явные (фактические) расходы организации. Они прямо связаны с фактом использования сырья, материалов, сторонних услуг для выпуска продукции, работ, услуг и их реализации. Лишь в момент реализации, когда предприятие получает и определяет свои доходы, оно определяет свои издержки, связанные с получением этих доходов».

Наиболее полным следует считать следующее определение: «Затраты – стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности

организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов». [2]

Таким образом, в понятие «затраты» включаются три признака:

- затраты, связанные с производством продукции;
- затраты, предполагающие целевое использование ресурсов;
- затраты, включающие в себя стоимостную оценку, с помощью которой неоднородные виды производственных ресурсов приводятся к денежному эквиваленту.

Между ресурсами и затратами можно выделить три варианта взаимосвязей:

• ресурсы используются (то есть возникают затраты) для создания другого ресурса. Первичные ресурсы превращаются во вторичные, потребляемые ресурсы превращаются во внешние. Например, из первичного ресурса сырья вырабатывается вторичный ресурс полуфабрикат, из которого в свою очередь создается внешний ресурс – готовая продукция.

• ресурсы используются (то есть возникают затраты), но при этом видимого нового ресурса не создается, точнее, его трудно выявить и идентифицировать. Например, работники аппарата управления потребляют ресурсы, но продукт, который при этом создается, не всегда можно увидеть.

• затраты представляют собой умозрительное использование ресурсов. Например, альтернативные затраты, которые представляют собой упущенную выгоду вследствие отказа от какого-то альтернативного варианта использования ресурсов. [3]

Рассмотрим понятие «расходы». ПБУ 10/99 дает следующее определение: «расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала».

Следовательно, расходы возникают в двух случаях:

- совокупная величина ресурсов уменьшается за счет увеличения производственных ресурсов. Особенность данного варианта в том, что в большинстве случаев для приобретения производственных ресурсов используются финансовые ресурсы, т.е. сначала организацию покидают финансовые ресурсы, но взамен поступают производственные ресурсы. А когда организацию покидают производственные ресурсы, возникает расход.

- организацию покидают финансовые ресурсы, но производственные ресурсы при этом в организацию не поступают.

С точки зрения целевой обоснованности, возникающие расходы можно разделить на:

- целевые расходы, которые обусловлены процессами производства;
- нейтральные расходы, так как они нейтральны по отношению к процессам производства.

Между понятиями «затраты» и «расходы» также существует взаимосвязь.

Значительная часть расходов одновременно является затратами, то есть затраты и расходы соответствуют друг другу. Это как раз и есть целевые расходы. Накопленные затраты, которые несет организация, направлены на исчисление себестоимости продукции и становятся расходом в момент извлечения дохода от реализации. Однако часть расходов не является затратами. Это нейтральные расходы. Поскольку в определении затрат заложен признак их связи с производственными ресурсами, использование финансовых ресурсов затратами не является. Кроме того, часть затрат может вообще не приводить к расходам. Например, в случае альтернативных затрат.

Рассмотрим понятие «издержки». Издержки – весьма обширная экономическая категория, к определению которой существует множество различных подходов. Это связано прежде всего с тем, что нет законодательно закрепленного определения данного термина. По мнению некоторых специалистов, издержки представляют собой обобщающий показатель, включающий стоимость всех видов затрачиваемых материалов и выполняемых услуг, другие рассматривают категорию «издержки» как часть затрат или как денежное выражение затрат, необходимых для осуществления предприятием только своей производственной деятельности. [4]

Издержки подразделяются на: издержки производства и • издержки обращения.

Современная экономическая энциклопедия дает следующее определение этим категориям: «Издержки производства – это затраты, непосредственно связанные с производством товаров или услуг. Издержки обращения – это издержки, связанные со сбытом и приобретением товаров, с их продвижением в сфере обращения». [2]

Налоговый кодекс, а также инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета приравнивают издержки обращения к расходам на продажу: «В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие

аналогичные по назначению расходы»; «в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика – покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров».

Некоторые авторы придерживаются мнения, что затраты включают в себя использование ресурсов на производство и реализацию и, следовательно, являются более широким понятием. Другие же считают, издержки являются более общим понятием, включающим издержки производства и обращения, в то время как затраты охватывают лишь производственную деятельность.

В зарубежной литературе под затратами чаще понимаются издержки производства и обращения. Учитывая, что в настоящее время отсутствует четкое определение «издержек», можно считать экономическое содержание понятия «затраты» синонимом к «издержкам», однако в бухгалтерском учете чаще употребляется понятие «затраты», в экономическом анализе – «издержки».

Анализ трактовок вышеперечисленных терминов показывает, что в финансовом бухгалтерском учете для определения затрат используется принцип начисления, то есть затраты относятся на себестоимость в момент их возникновения независимо от факта оплаты. В налоговом учете применят как принцип начисления (ст.271, гл. 25 НК РФ), так и кассовый (ст.273, гл. 25 НК РФ), однако, как правило, используется именно термин «расходы». В управленческом учете в основу подготовки информации для разных целей могут быть положены как принцип начисления, так и кассовый, поэтому используется и термин «расходы», и термин «затраты»

В зарубежных странах проблема правильного использования терминов решена четким разграничением данных понятий. Например, в Великобритании и США термин «expenses» означает затраты, используемые при исчислении прибыли или калькулировании остатков запасов. Термин «expenditures» означает расход, не связанный с процессом калькулирования. Существует также термин «cost», который имеет более широкое применение и означает, согласно оксфордскому словарю по бухгалтерскому учету, «расходы на товары и услуги, необходимые для осуществления процесса функционирования организации». [5]

Таким образом, многообразие трактовок данных терминов приводит к тому, что одно и то же понятие в разных контекстах несет разную смысловую нагрузку, поэтому необходимо четко разграничивать эти понятия и при рассмотрении вопросов, связанных с затратами, расходами и издержками, целесообразно формулировать и аргументировать сущность данных понятий и их применение в том или ином контексте.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Вечканов Г.С.* Современная экономическая энциклопедия. – СПб.: Изд-во «Лань». – 2002. – 288 с.
2. *Сафохина М.А.* Современные подходы к определению себестоимости продукции промышленного предприятия // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – №2. – С. 22-28.
3. *Николаева С.А.* Управленческий учет. – М.: ИПБ-БИНФА. – 2003. – 86 с.
4. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ИКФ Омега-Л. – 2003 – 528 с.
5. *Глушков И.Е.* Управленческий учет на современном предприятии. – М.: КноРус. – 2004. – 160 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (ч.2) от 05.08.2000 №117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000). // Консультант плюс: Версия Проф: Справочно-правовая система.

Авторы статьи:

Кучерова Елена Владимировна , канд. экон. наук, зав. каф. бухгалтерского учета и аудита КузГТУ, тел.: 8 (3842) 396923	Овчинникова Дарья Сергеевна, соискатель каф.бухгалтерского учета и аудита КузГТУ, тел.: 8 (3842) 396923
--	---