



ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Д.А. СТАТКЕВИЧ

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ И ЗАТРАТ

Расходы и затраты являются понятиями, в определении которых до сих пор нет единой точки зрения. Эта неопределенность усиливается тем, что некоторые авторы считают их синонимами. Однако несмотря на то, что в литературе слова «расходы» (expense) и «затраты» (expenditure) нередко используются как синонимы, с точки зрения бухгалтерского учета эти понятия имеют свои особенности.

Основополагающие определения расходов и затрат с точки зрения бухгалтерского учета прописаны в законодательстве Республики Беларусь. В постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее — инструкция 102) даются следующие определения.

«*Затраты* — стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах» [1].

«*Расходы* — уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками)» [1].

Рассмотрим определение расходов и затрат в теории и на практике. По международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) расходы, возникающие в связи с необычными операциями и событиями, отражаются в качестве убытков в том отчетном периоде, когда выясняется, что они не смогут стать причиной будущих экономических выгод или такие выгоды не очевидны и не поддаются надежной оценке, а также когда возникает обязательство без соответствующего отражения актива в балансе. Напри-

Дмитрий Аркадьевич СТАТКЕВИЧ, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

мер, стоимость испорченных товарно-материальных ценностей, которые невозможно продать или иначе использовать с выгодой для предприятия и когда нет ясности в возможности (или размерах) получения страхового возмещения. Следовательно, расходы отражаются одновременно с уменьшением активов или с увеличением обязательств. В МСФО отражение (признание) расходов никак не связано с правилами налогообложения. В отчетность о прибылях и убытках данного отчетного периода должны быть включены все расходы, соответствующие критериям их признания, независимо от того, принимаются они в расчет налогооблагаемой базы или не принимаются.

Согласно МСФО № 2 «Запасы», расходы признаются только после продажи запасов, после их потери, списания и прочего выбытия, т. е. вся стоимость запасов, списанная в отчетном периоде, признается расходом. Рассматривая представленный в МСФО 2 «Запасы» метод оценки запасов по себестоимости, можно сделать вывод, что фактически затраты складываются из затрат на приобретение, переработку и прочих затрат на момент составления отчетности и включаются в себестоимость запасов [2].

В учебном пособии «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» Н.П. Мощенко пишет о том, что затраты — это расходы, связанные с основной производственной деятельностью организации. Расходы — это сокращение экономических выгод организации в результате выбытия активов или увеличения их стоимости, увеличения обязательств, либо сочетания того и другого, приводящее к уменьшению капитала (отличного от уменьшения, связанного с вкладами собственников) [3, 56—67].

Итак, расходы — это уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течение отчетного периода, т. е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода. Примером являются расходы на заработную плату, средства, обратимые в расходы, расходы, создающие обязательства и т. д. Расходы имеют место тогда, когда использование средств связано с основной деятельностью предприятия, т. е. использование средств для обеспечения основной деятельности связано с расходами. За время существования предприятия большая часть его издержек станет расходами. В то же время в течение одного отчетного периода расходы не обязательно равны издержкам.

Расходы можно классифицировать как перенесенную стоимость средств, а стоимость остатка средств — как их неперенесенную стоимость. Например, стоимость средств определяется как сумма издержек на их приобретение. Предприятие, покупая товарно-материальные средства, учитывает их по стоимости приобретения. Расходы представляют собой себестоимость ресурсов, использованных за данный отчетный период. Себестоимость средств, использованных в течение отчетного периода, представляет собой расходы. Себестоимость средств, находящихся в распоряжении предприятия на конец отчетного периода в виде материальных ресурсов, представляет собой его средства.

Некоторые авторы (Я.В. Соколов и др.) пишут, что термин «затраты» касается разного использования ресурсов, в том числе относительно приобретения активов, тогда как термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период относятся к соответствующим доходам [4, 500].

Затраты хозяйствующего субъекта являются центральным объектом в учетной системе организации. Однако экономисты, бухгалтеры, финансисты, руководители, менеджеры, оперируя понятием «затраты» в процессе решения оперативных, тактических и стратегических управленческих задач, придают ему разную смысловую нагрузку.

Так, в Новой экономической энциклопедии дано следующее определение: «Затраты — 1) потребление ресурсов в процессе производства товаров

и услуг; 2) денежные траты в организации в течение отчетного периода в результате хозяйственной деятельности. Включают наличные и безналичные траты» [5, 206], а «расходы — категория бухгалтерского учета, фактически произведенные на определенную дату и документально подтвержденные затраты» [5, 503].

В учебнике «Бухгалтерский управленческий учет» М.А. Вахрушина приводит определение затрат, более тесно связанное с бухгалтерским учетом. Она пишет, что затраты — средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем. Она разделяет затраты на «входящие» и «истекшие». «Входящие затраты (синоним 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» [6, 48].

В современном экономическом словаре под редакцией Б.А. Райзберга приводится отличие понятий «затраты» и «расходы». Затраты — это выраженные в денежной форме расходы организации, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение и сбыт продукции [7, 56, 66]. Экономическое содержание понятия «затраты» аналогично понятию «издержки», однако на практике в бухгалтерском учете чаще употребляется словосочетание с понятием «затраты», в экономическом анализе — с понятием «издержки». Под расходами понимается перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств организации или увеличению его долговых обязательств. К расходам относятся различные затраты средств — себестоимость проданной продукции, внепроизводственные и административные расходы, выплаты процентов, арендная плата, плата налогов и т. д. Понятие «издержки» чаще всего используется в экономической теории. Экономическая теория изучает издержки как экономическую категорию, их поведение на различных этапах жизненного цикла организации. Экономические издержки — суммарные издержки, включающие, кроме калькулируемых (бухгалтерских), и альтернативные (вмененные) издержки. Изучение издержек основывается на принципе «ограниченные ресурсы — неограниченные потребности», т. е. на факте редкости ресурсов и наличия большого числа альтернативных направлений их использования. Кроме того, в экономической теории издержки рассматриваются в двух аспектах: на макроуровне (национальная экономика) и на микроуровне (отдельные компании).

Под затратами И.Е. Глушков предлагает понимать «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 [8, 25].

Три признака, которые заложены в понятие «затраты», выделяет М.А. Сафохина:

- затраты связаны с производством продукции;
- предполагается целевое использование ресурсов;
- существует стоимостная оценка, с помощью которой неоднородные виды производственных ресурсов приводятся к денежному эквиваленту [9, 23].

По мнению Т.Б. Кувалдиной, под затратами как учетно-экономической категорией нужно понимать выплаты в денежной форме, связанные с приобретением ресурсов (материальных, нематериальных, трудовых, финансовых), которые потребляются в ходе текущей, финансовой и инвестиционной деятельности организации и аккумулируются в отчетном периоде в

виде активов в балансе либо в виде расходов в отчете о прибылях и убытках. В свою очередь, расходы — это уменьшение активов или увеличение обязательств, выражающееся в уменьшении капитала организации, не связанного с его распределением между участниками акционерного капитала [10, 70].

В зарубежной практике данная терминология, используемая многими авторами, как правило, разграничивается. Между понятиями «выплаты», «издержки», «расходы», «затраты» И. Бетге отмечает следующую взаимосвязь. Затраты — это денежные траты в результате хозяйственной деятельности, а расходы — это фактически подтвержденные затраты, которые исчисляют фактическую себестоимость произведенной продукции. Понятия «затраты» и «расходы» применяются в терминологии многих наук (финансовый менеджмент, экономический анализ, финансы, теория бухгалтерского учета и аудита и др.), а также в отечественных и международных стандартах финансовой отчетности и других нормативно-правовых актах [11, 172].

Из определений расходов и затрат, приведенных в инструкции 102, а также используемых в теории и практике, можно сделать вывод, что приобретенные и (или) потребленные в процессе деятельности организации ресурсы почти всегда станут расходами, но вполне могут не стать затратами. Так, обычно приобретенные материалы списываются на затраты следующей записью: д-т сч. 20 «Основное производство», к-т сч. 10 «Материалы». В последующем затраты превратятся в готовую продукцию, а готовая продукция будет реализована, т. е. списана на расходы отчетного периода. В учете будут составлены следующие записи: д-т сч. 43 «Готовая продукция», к-т сч. 20 «Основное производство»; д-т сч. 90 «Реализация», к-т сч. 43 «Готовая продукция». Как видно из приведенных записей, организация сразу несет затраты, а потом расходы. Но могут быть и другие ситуации, когда ранее приобретенные материалы в связи с изменением технологии производства стали неликвидными и подлежат реализации на сторону. При этом организация несет не затраты, а только расходы, и материалы списываются следующей записью: д-т сч. 90 «Реализация», к-т сч. 10 «Материалы». В конце отчетного периода путем соотнесения понесенных расходов и полученных доходов формируется финансовый результат (прибыль или убыток) одной из записей на счетах учета: д-т сч. 90 «Реализация», к-т сч. 99 «Прибыли и убытки», если получена прибыль, или д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», к-т сч. 90 «Реализация», если получен убыток.

Следует отметить, что могут быть ситуации, когда приобретенные ресурсы списываются и не на расходы, и не на затраты. Так, когда приобретенные материалы были испорчены по вине материально-ответственного лица (кладовщика), стоимость материалов будет отнесена на это материально-ответственное лицо. При этом в учете сразу при отражении недостачи будет составлена запись: д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», к-т сч. 10 «Материалы». Потом при отнесении недостачи на виновное лицо будет сделана запись на счетах: д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», к-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Расходы — это те факты хозяйственной жизни, которые влияют на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. Они могут быть рассмотрены и трактованы с экономической, юридической и чисто бухгалтерской точек зрения. С экономической точки зрения расход — это любое выбытие средств (активов) из распоряжения предприятия, т. е. расход — это уменьшение актива. С юридической точки зрения расходы определяются как выбытие вещных активов или нематериального имущества (интеллектуальной собственности), а также возникновение обязательств перед кредиторами, не связанное с возникновением обязательств дебиторов перед предприятием. С точки зрения бухгалтерского учета в данной статье предлагается следующая развернутая характеристика расходов (затрат). В зависимости от идентификации и отражения на счетах бухгалтерского учета потребленных в про-

цессе деятельности организации ресурсов и других сопутствующих им издержек (далее — потребленных ресурсов) различают три процесса:

1) *капитализация потребленных ресурсов* — это отражение потребленных ресурсов в составе затрат (в балансе). Так, списание на нужды основного производства потребленных материалов, начисление заработной платы работникам основного производства в учете отражается записью: д-т сч. 20 «Основное производство», к-т сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

2) *рекапитализация затрат* — формирование за счет затрат других видов активов (новых статей баланса). Например, изготовленная в процессе производства готовая продукция в учете будет отражаться следующей записью: д-т сч. 43 «Готовая продукция», к-т сч. 20 «Основное производство». Если средства или работники вспомогательного производства были задействованы в производстве основного средства, то в учете рекапитализация ранее произведенных затрат будет отражена следующей бухгалтерской записью: д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», к-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

3) *декапитализация затрат* — списание затрат в состав расходов (списание с баланса). Декапитализация затрат обычно происходит при оказании услуг основным или вспомогательным производством сторонним организациям. При этом в учете составляются записи: д-т сч. 90 «Реализация», к-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Реже декапитализация затрат происходит при списании аннулированных заказов при закрытии производства или в других нестандартных случаях. В учете будет составлена запись на счетах, аналогичная приведенной выше. Завершается процесс декапитализации формированием финансового результата (прибыли или убытка) одной из записей на счетах учета: д-т сч. 90 «Реализация», к-т сч. 99 «Прибыли и убытки», если получена прибыль, или д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», к-т сч. 90 «Реализация», если получен убыток.

Необходимо обратить внимание на хозяйственные операции, которые ведут к формированию затрат на производство, но не соответствуют определению затрат, данному в важном документе для бухгалтера — в инструкции 102. Так, на затраты относятся в соответствии с законодательством некоторые налоги и отчисления. Записью на счетах учета: д-т сч. 20 «Основное производство», к-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются отчисления по социальному страхованию в фонд социальной защиты населения и отчисления по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах от заработной платы рабочих основного производства. Но в определении затрат, приведенном в инструкции 102, говорится только о приобретенных и (или) потребленных ресурсах, а налоги и отчисления никак не подпадают под это определение. Поэтому, на наш взгляд, наиболее приемлемым для современных экономических условий определением затрат является следующее.

Затраты — стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, а также связанных с этими ресурсами обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами и другими государственными органами в соответствии с законодательством. Затраты признаются активами организации, если от них организация предполагает получить экономические выгоды в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Связанные с потребленными ресурсами обязательства перед бюджетом, внебюджетными фондами и другими государственными органами в соответствии с законодательством в большей степени соответствуют понятию «издерж-

ки». Так, российские экономисты, например О.В. Грищенко, характеризуют издержки как суммарные «жертвы» предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Данный термин используется, как правило, в экономической теории. Подразумевается, что издержки включают в себя как явные (расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки. Явные (расчетные) издержки — это выраженные в денежной форме фактически затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг. Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке [12].

Таким образом, необходимо отметить следующие особенности бухгалтерского учета расходов и затрат:

1) изучение определений расходов и затрат указывает на то, что расходы являются более широким понятием, чем затраты. Так, приобретенные и (или) потребленные ресурсы могут декапитализироваться, проходя или не проходя стадию затрат;

2) на пути трансформации приобретенных ресурсов в расходы, участвующие в определении финансового результата выделены 3 процесса: капитализация потребленных ресурсов, рекапитализация затрат и декапитализация затрат, каждому из которых присущи определенные записи на счетах учета. Правильное отнесение хозяйственных операций к тому или иному процессу позволяет безошибочно отразить данную хозяйственную операцию на счетах учета;

3) необходимо уточнить определение затрат, приведенное в инструкции 102. Так, следует добавить, что затраты — это не только стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, а также стоимость связанных с этими ресурсами обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами и другими государственными органами в соответствии с законодательством. Иначе получается, что все налоги, сборы и отчисления надо отражать в составе расходов по дебету счетов 90 «Реализация», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчету 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

4) есть хозяйственные операции, которые не приводят ни к появлению расходов, ни к появлению затрат. Эти хозяйственные операции, в частности, связаны с недостачей и порчей приобретенных ресурсов, а также с возмещением данных ресурсов другими организациями и лицами.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.

2. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. / В.Ф. Палий. — М.: ИНФРА-М, 2011.

3. Мощенко, Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.П. Мощенко. — М.: Финансы и статистика, 2007.

4. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов [и др.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: ТК Велби: Проспект, 2007.

5. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. — 3-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2010.

6. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / М.А. Вахрушина. — М.: Омега-Л. — 2003.

7. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовской, Е.Б. Стародубцева. — М.: ИНФРА-М, 2000.

8. Глушков, И.Е. Управленческий учет на современном предприятии / И.Е. Глушков. — М.: КноРус. — 2004.

9. Сафохина, М.А. Современные подходы к определению себестоимости продукции промышленного предприятия / М.А. Сафохина // Аудит и финансовый анализ. — 2006. — № 2.
 10. Кувалдина, Т.В. Затраты и расходы в учетной системе коммерческих организаций / Т.В. Кувалдина // Бухгалт. учет. — 2009. — № 13.
 11. Медведев, М.Ю. Бухгалтерский словарь / М.Ю. Медведев. — М.: Велби: Проспект, 2008.
 12. Грищенко, О.В. Управленческий учет: конспект лекций / О.В. Грищенко // Административно-управленческий портал [Электронный ресурс]. — Таганрог, 2007. — Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm. — Дата доступа: 20.09. 2011.

Статья поступила
 в редакцию 20.12. 2011 г.

Н.Ф. АВДЕВИЧ

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В СЕЛЬСКОМ ТУРИЗМЕ

Освоение белорусского рынка сельского туризма — сложный и противоречивый процесс. В современных условиях, когда установлению экономических связей между субъектами хозяйствования часто препятствует отсутствие достоверной информации, в которой заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота, особо остро проявляется потребность в ведении бухгалтерского учета владельцами сельских усадеб.

Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 02.06. 2006 г. № 372 «О мерах по развитию агроэкотуризма в Республике Беларусь», деятельность по оказанию туристических услуг в сфере сельского туризма может осуществляться физическими лицами и крестьянскими (фермерскими) хозяйствами при условии ведения раздельного учета доходов, получаемых от оказания туристических услуг и других видов хозяйственной деятельности, не запрещенных законодательством [1]. В то же время туристическая деятельность сельских усадеб контролируется со стороны соответствующих органов в соответствии с п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь»: «В целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, определения единого порядка ее проведения установлено, что проверки... лиц, осуществляющих частную нотариальную, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма, вправе проводить только государственные органы (их структурные подразделения, территориальные органы, подчиненные организации) и иные организации, уполномоченные законодательными актами на осуществление контроля (надзора) за деятельностью проверяемых субъектов и включенные в перечень контролирующих (надзорных) органов с указанием сфер контрольной (надзорной) деятельности» [2].

Однако в Республике Беларусь на законодательном уровне не утверждена методика отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в сельских усадьбах. Поэтому контроль туристической деятельности сельских усадеб заключается только в проверке заключенных с туристами договоров на оказание туристических услуг и уплате сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма.

Надежда Федоровна АВДЕВИЧ, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухучета, анализа и аудита в АПК и транспорте Белорусского государственного экономического университета.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
 □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.