

УДК 657.4

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ТЕРМИНОЛОГИИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

д-р экон. наук, проф. П.Я. ПАПКОВСКАЯ
(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

Исследованы различные подходы формирования терминологии производственного учета. Рассмотрено сущностное содержание понятий «затраты», «расходы», «издержки» их взаимосвязь и соотношение с доходами. Определены временные рамки их формирования и влияние на показатель себестоимости в производственном учете. Определена необходимость их нормативного регулирования для целей бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: *затраты, расходы, себестоимость, издержки, производственный учет, учетные стандарты.*

Введение. Современные условия хозяйствования, для которых характерным является значимость достоверного формирования показателей финансовой отчетности вследствие усиления налогового (фискального) аспекта взаимоотношений предприятий с бюджетом, диктуют необходимость соответствующих методологических подходов к определению налогооблагаемого результата деятельности. Это означает повышение актуальности правильной интерпретации терминологии, используемой в производственном учете. Казалось бы, что решение данного вопроса могло быть простым, так как рыночные условия общественного производства в зарубежной экономике должны были давно определить однозначность толкований учетных терминов. В значительной степени на это направлена и работа по разработке, утверждению и рекомендации к использованию международных стандартов. Однако это не так. Следует констатировать, что и среди зарубежных специалистов в области учета затрат по сущности терминов нет единого мнения.

Основная часть. Проблема однозначного толкования смысла понятий и определений поставлена в английском учебнике по теории бухгалтерского учета Р.М. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры. Они отмечают, что «хотя в литературе слова «расходы» (expense) и «затраты» (cost) нередко используются как синонимы, с точки зрения бухгалтерского учета их значения различны. Термин «затраты» относится ко всякому использованию ресурсов, в том числе на приобретение активов, в то время как термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период ставятся в соответствие доходам» [1, с. 314]. В подтверждение этому можно привести следующее суждение З. Рахмана и А. Шеремета о важности правильного толкования терминов и последствий неоднозначного подхода к их определению: «Четкое разделение понятий «себестоимость продукции» и «затраты на отчетный период» совершенно необходимо при составлении отчета о прибылях и убытках, при соотношении доходов и расходов» [2, с. 173].

Нет единого мнения на этот счет у немецких экономистов. Так, Р. Шпитцнер считает, что «... издержки шире, чем выраженные затраты» [3, с. 46], а Р. Мюллендорф и М. Карренбауэр наоборот определяют издержки в качестве стоимостной оценки товаров и услуг, израсходованных в процессе производства и сбыта продукции предприятия [4, с. 15].

Важность проблемы формирования соответствующего понятийного глоссария подчеркивает американский специалист по управленческому учету А. Муртуза. «Чтобы лучше понять управленческую отчетность, – отмечает он, – необходимо начать с изучения используемых в ней терминов. Так «затраты» относятся к расходам, потерям или использованию ресурсов... Цель затрат представляет собой причину, по которой используется данный ресурс» [5, с. 5–32]. В то же время в американских учебниках по бухгалтерскому учету также приводится неоднозначное толкование терминов «затраты», «расходы», «себестоимость», «издержки». У Б. Нидлза, Х. Андерсона, Д. Колдуэлла эти термины выступают синонимами, но различия определяются целью (причиной) их возникновения [6, с. 432, 451]. Автор другого учебника, Ван Бреда, излагает следующий подход к определению «затрат» и «расходов»: «В основном затраты измеряются текущей оценкой экономических ресурсов, переданных (или которые должны быть переданы) в обмен на товары и услуги, предназначенные для использования» [7, с. 246]. Расходы у него представлены составной частью произведенных затрат, соотношенной с полученными доходами отчетного периода. Нет четкого разграничения понятий «затраты», «расходов» и у Т. Скоуна [8, с. 78]. Американские ученые Р. Энтони и Дж. Рис отождествляют издержки с себестоимостью, а расходы считают статьей издержек, относящихся к текущему отчетному периоду. Расходы, по их мнению, представляют собой ресурсы для зарабатывания доходов в течение текущего периода [9, с. 46].

Таким образом, проблема формирования и определения сущности понятий и терминов в бухгалтерском учете характерна как для отечественной, так и для зарубежной учетной практики и теории. Поэтому в 1979 г. организация экономического сотрудничества и развития, являющаяся межправительственной организацией 24 стран, создала рабочую группу по разработке классификации учетной терминологии, достижению сопоставимости финансовой информации и гармонизации учетных стандартов. Принятие международных стандартов ставило своей целью поднять общий методологический уровень бухгалтерского учета [1, с. 569].

Основой бухгалтерского учета в каждой стране является правовая система, поэтому и его методология определяется существующей экономической властью, то есть правовое обеспечение бухгалтерского учета обусловлено ее информационными потребностями (запросами), поэтому бухгалтерскому учету присущи национальные особенности его регулирования. Международные стандарты финансовой отчетности ориентированы на универсальный подход к хозяйственному устройству экономики различных стран, в силу чего носят рекомендательный характер. Так как они не имеют юридической силы, недостаточно детализированы и допускают различные варианты принимаемых решений, страны, их применяющие, определили необходимость государственного регулирования организации бухгалтерского учета [10, с. 191].

Основными факторами регулирования системы бухгалтерского учета в каждой стране выступают экономические условия ее развития и организация правовой системы. Общественно-экономические условия каждой страны находят и должны находить отражение в системе бухгалтерского учета, поэтому национальные стандарты должны быть адекватны этим условиям. В этой связи принятие международных стандартов финансовой отчетности должно происходить в режиме их адаптации к национальным особенностям.

По нашему мнению, хозяйственная деятельность организации в первую очередь предполагает ее осуществление в соответствии с уставными положениями. Этот момент является важной отправной позицией для определения сферы функционирования производственного учета. Именно устав организации определяет сферу использования ресурсов и является основой их четкого разграничения по этапам хозяйственной деятельности. Выражением потребленных ресурсов в процессе уставной деятельности являются затраты, цель которых – обеспечение дохода организации. Затраты представляют собой уменьшение экономических ресурсов предприятия (денежных средств) или увеличение кредиторской задолженности. Таковую же характеристику затратам дает английский экономист Д. Мидлтон: «Затраты – это то, что вы должны отдать, чтобы получить желаемое» [11, с. 177]. Затраты – это использование за отчетный период материально-денежных и трудовых ресурсов.

Затраты организации могут быть признанными в качестве расходов или же капитализированы, т.е. отнесены в активы. Переход затрат в категорию расходов определяется характером уставной деятельности. Такие затраты являются регулярными. Капитализированные затраты могут иметь текущий и долгосрочный характер. Текущие капитализированные затраты представляют собой товарные и производственные запасы, готовую продукцию (в оценке по себестоимости). Долгосрочные капитализированные затраты организации обусловлены ее инвестиционной деятельностью и связаны с приобретением долгосрочных активов: основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений.

Расходы представляют собой часть затрат, ограниченных рамками отчетного периода или же соответствующих полученному доходу, т.е. это та часть понесенных предприятием затрат, которые соответствуют произведенной и реализованной в отчетном периоде продукции. Следовательно, для трансформации затрат в категорию расходов необходимы следующие условия:

- затраты должны быть воплощены в себестоимости произведенной продукции;
- затраты должны иметь место в отчетном периоде, то есть они отражаются в бухгалтерском учете независимо от времени оплаты (предварительной или последующей);
- должен наступить момент признания дохода, т.е. наступить момент продажи продукции.

Из этого следует, что себестоимость отражает затраты, относящиеся к процессу производства продукции. В ней находят воплощение затраты прошлого овеществленного и живого труда. Количественная определенность себестоимости выступает как производственные затраты организации на потребленные материально-денежных и трудовых ресурсов, обусловленные технологией производства.

Затраты отражаются в бухгалтерском учете при совершении хозяйственных операций процесса заготовления и основной деятельности, а расходы адекватны себестоимости реализованной продукции, т.е. они присущи процессу ее реализации, в котором происходит формирование доходов. Расходы и доходы сопоставляются в процессе реализации или, другими словами, при наступлении момента признания дохода. Следовательно, себестоимость реализованной продукции тождественна расходам на реализованную продукцию.

Затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, могут быть либо равными расходам, либо большими. Равными они могут быть в том случае, если вся произведенная в отчетном периоде продукция продана и включенные в производственную себестоимость затраты отчетного периода соотношены с получением дохода. Если же продажа продукции состоится в меньшем объеме от произведенной, то затраты будут выше расходов [12, с. 45].

В отдельных отчетных периодах организации производят затраты, не связанные конкретно с производством продукции. Это затраты по управлению и организации производства. В зависимости от принимаемой организацией учетной политики такие затраты могут сразу же в отчетном периоде перейти в категорию расходов (управленческие расходы). Если же учетной политикой предусмотрено исчисление полной себестоимости продукта хозяйственной деятельности, то в этом случае такие затраты в составе себестоимости произведенной, но нерезализованной продукции, останутся затратами и перейдут в активы в качестве остатков готовой продукции. Включение затрат в себестоимость продукции может не совпадать с переходом их в расходы.

Данный подход показывает, что затраты трансформируются в расходы в том периоде, когда был отражен доход, получение которого обеспечено произведенными затратами. Затраты продолжают оставаться в своем качестве (активах) до момента получения соответствующего дохода. Представленная взаимосвязь свидетельствует о том, что категория «затрат» шире понятия «себестоимость» и что «расходы» – это часть понесенных организацией затрат.

Закключение. Таким образом, в целях приведения содержания показателя «себестоимость продукции» в соответствие с его экономической сущностью необходимо изменить действующий порядок его формирования. В себестоимость должны включаться расходы, связанные с производством продукции, в полном объеме. Для целей налогообложения сверхнормативные расходы должны увеличить налогооблагаемую прибыль. В этом случае учетно-налоговый показатель прибыли будет отличаться от показателя, отраженного на счетах бухгалтерского учета. При таком подходе изменяются и задачи учета затрат, формирующих себестоимость продукции. Он должен обеспечить учет всех затрат, в том числе в пределах утвержденных норм, нормативов и лимитов, что должно, в свою очередь, находить отражение в учетной бухгалтерской и налоговой политике хозяйствующего субъекта.

ЛИТЕРАТУРА

1. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. для студентов вузов / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. яз. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
2. Рахман, З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 272 с.
3. Шпитцнер, Р. Бухгалтерский учет и финансы в рыночной экономике / Р. Шпитцнер ; пер. с нем. яз. – Минск : Мисанта, 1995. – 144 с.
4. Мюллендорф, Р. Производственный учет: Снижение и контроль издержек. Особенности их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр ; пер. с нем. яз. М.И. Корсанова. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1996. – 160 с.
5. Современное управление : энцикл. справ. / Под ред. Д.Н. Карпухина, Б.З. Мильнера. – М. : Издат. центр, 1997. – Т. 1. – 584 с.
6. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. яз. Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
7. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. яз. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
8. Скоун, Т. Управленческий учет / Т. Скоун ; пер. с англ. яз. Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
9. Энтони, Р. Учет: ситуации и проблемы / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. яз. Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
10. Бриттон, Э. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу / Э. Бриттон, К. Ватерстон. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 328 с.
11. Мидлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Мидлтон ; пер. с англ. яз. Под ред. И.И. Елисеевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
12. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск : ООО «Информпресс», 2001 – 216 с.

Поступила 03.03.2020

THEORETICAL ASPECTS OF TERMINOLOGY OF PRODUCTION ACCOUNTING

P. PAPKOVSKAYA

Various approaches to the formation of production accounting terminology are investigated. The essential content of the concepts of costs, expenses, outgoings, their relationship and correlation with income is considered. The time frame for their formation and the impact on the cost indicator in production accounting are determined. The necessity of their normative regulation for the purposes of accounting and tax accounting is determined.

Keywords: costs, expenses, cost price, outgoings, production accounting, accounting standards.