

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

В статье исследованы сущностные характеристики категорий «затраты», «торговые издержки», «расходы», особенности их трансформации по стадиям кругооборота средств коммерческой организации, обоснована авторская позиция по их идентификации. С учетом этого автором даны рекомендации по совершенствованию методики учета затрат по приобретению товаров в Республике Беларусь.

In article intrinsic characteristics of categories “costs”, “trading costs”, “expenses”, features of their transformation on stages of a circulation of means of the commercial organization are researched, the author line item on their identification is proved. Taking into account it authors made recommendations about enhancement of a technique of the cost accounting on purchase of goods in Republic of Belarus.

Ключевые слова: учет; затраты; торговые издержки; расходы; торговля.

Key words: accounting; costs; trade costs; expenses; trade.

В экономической литературе, а также в нормативных правовых актах, регламентирующих бухгалтерский учет и налогообложение в Республике Беларусь, наряду с понятием «затраты», используются термины «издержки» и «расходы», отличительные особенности которых и условия применения четко не определены. Отсутствие однозначных критериев разграничения этих экономических понятий приводит к их отождествлению и, как следствие, к ошибкам при их идентификации, а также к искажению учетной и отчетной информации, формируемой для целей управления. Уточнение сущностных характеристик данных понятий весьма актуально для правильной организации их учета.

В теории бухгалтерского учета сформировались два научных подхода относительно определения расходов, затрат, издержек и потерь, обоснованные И. Шером и Х. Гантом. Согласно И. Ф. Шеру, указанные слова являются не более чем синонимами. Все, что потрачено и утеряно, по своей сути – это расходы организации. По мнению Ганта, расходы, затраты, издержки – это продуктивные затраты, совершенные ради получения прибыли. Потери же ведут к уменьшению актива, который не может принести прибыль, и означают только убыток [1, с. 934].

По нашему мнению, затраты, издержки и расходы являются синонимами, так как обозначают одно и то же – затраты на разных стадиях кругооборота экономических ресурсов организации. Они отличаются друг от друга оттенками лексического значения и используются для идентификации затрат в системе кругооборота активов организации. Различие между ними обусловлено тем, что они отражают затраты на отдельно взятой стадии кругооборота ресурсов или для определенного процесса.

Для целей финансового менеджмента требуется всесторонняя информация о затратах, произведенных организацией для осуществления своей деятельности, которые капитализируются в отдельных видах активов. Под затратами понимают средства вложенные в приобретенные активы (товары, услуги, сырье) и (или) потребленные ресурсы при осуществлении производственной деятельности по созданию новых видов активов [2, с. 168]. По мнению Д. Миддлтона, затраты – это «то, что вы должны отдать, чтобы получить желаемое» [3, с. 177].

В словаре русского языка под редакцией С. И. Ожегова затраты определяются как «то, что истрачено, израсходовано» [4, с. 193]. В общем виде затраты – это суммарные траты хозяйствующего субъекта на приобретение и (или) создание активов.

В Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов затраты квалифицированы как «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» [5].

В экономической литературе термин «издержки» в большинстве случаев квалифицируется как затраты на осуществление чего-либо. По мнению Ч. Хорнгрена и Дж. Фостера, для управления производственным или торговым процессом нужна информация не просто о затра-

тах, а о затратах на что-либо, именуемых издержками. При этом «объект учета затрат» они определяют как некую деятельность, для которой производится сбор и измерение данных об издержках [6, с. 20]. Р. Энтони под издержками понимает денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью [7, с. 46]. Г. Р. Хамидуллина полагает, что издержками следует считать суммарные траты предприятия, связанные с выполнением определенных операций [8, с. 31]. М. И. Кутер рассматривает издержки как «затраты, формирующие производственную себестоимость продукции» [2, с. 168].

По нашему мнению, издержками целесообразно считать стоимость потребленных экономических ресурсов в процессе создания (производства) новых видов активов (продукции, работ, услуг) или осуществления процесса приобретения товаров. В зависимости от сферы потребления экономических ресурсов различают издержки производственных отраслей деятельности (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и т. п.) и издержки торговли. С нашей точки зрения, применительно к торговле издержками можно считать только производительные затраты на приобретение товаров (транспортные затраты по доставке и др.), которые по какой-либо причине не были включены в стоимость приобретенных товаров и учитываются на затратных счетах. Все остальные торговые затраты не влияют на себестоимость приобретенных товаров и фактически являются расходами на реализацию, относящимися к отчетному периоду формирования финансового результата. Таким образом, издержками целесообразно считать те затраты отчетного периода, которые связаны с потреблением экономических ресурсов организации при осуществлении производственного процесса или приобретением покупных товаров и которые будут включаться в себестоимость создаваемого или приобретаемого актива.

Существует ряд мнений и относительно определения категории «себестоимость». В большинстве случаев мнения ученых-экономистов сводятся к определению себестоимости как суммы затрат на создание или приобретение активов. С этим тезисом вполне можно согласиться, однако в контексте увязки затрат, издержек и себестоимости наша точка зрения несколько иная. С позиций бухгалтерского финансового учета определение себестоимости актива следует увязывать со стадией кругооборота экономических ресурсов.

В бухгалтерском учете производственная себестоимость выпущенной из производства продукции квалифицируется как сумма производственных издержек (затрат, потребленных ресурсов), возникших в отчетном периоде при изготовлении продукции с учетом незавершенного производства на начало и конец отчетного периода. Предприятия с коротким производственным циклом, не имеющие незавершенного производства, производственную себестоимость выпущенной продукции определяют по сумме производственных затрат (издержек) отчетного периода. Аналогичным образом устанавливается и производственная себестоимость выполненных работ и оказанных услуг. Причем понятие «производственная себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг)» в бухгалтерском учете включает в себя только производственные затраты (производственные издержки). Аналогичный подход соблюдается и при определении производственной себестоимости реализованной готовой продукции. Управленческие расходы и расходы на реализацию не являются производственными издержками, принимаемыми в бухгалтерском учете при расчете себестоимости выпущенной из производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Следует отметить, что в Республике Беларусь при определении отпускной цены готовой продукции (выполненных работ и оказанных услуг) в калькуляционный расчет включаются как чистые производственные затраты, так и накладные расходы (управленческие расходы, расходы на реализацию). Очевидно, что порядок признания затрат при расчете фактической себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ и оказанных услуг), принятый в бухгалтерском учете, соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), но не совпадает с методикой расчета отпускных цен, установленной Министерством экономики Республики Беларусь.

Следует определиться и с квалификацией расходов отчетного периода по текущей деятельности. Понятие расходов по текущей деятельности, изложенное в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, не дает возможности бухгалтеру четко определить содержание данной учетной категории. По нашему мнению, расходы отчетного периода для их понимания следует подразделить на два вида: расходы по текущей деятельности, взаимосвязанные с доходами отчетного периода, и прочие текущие расходы отчетного периода.

Расходами по текущей деятельности, взаимосвязанными с доходами отчетного периода по текущей деятельности, являются производственная себестоимость реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и покупная стоимость реализованных товаров, а

также управленческие расходы и расходы на реализацию, имеющие отношение к производственному процессу и реализации, но не включаемые в стоимость производимого или приобретаемого актива (готовой продукции, товаров, работ и услуг). Прочими расходами по текущей деятельности следует признавать все иные расходы, образующиеся в отчетном периоде при возникновении фактов хозяйственной жизни с текущими активами, не относящихся к операциям реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг. Прочие расходы по текущей деятельности не ведут к капитализации активов и подлежат покрытию доходами отчетного периода как невозвратные расходы отчетного периода. МСФО также делают различие между затратами, издержками, как потребленными в хозяйственной деятельности ресурсами, и расходами, в которые «превращаются» затраты, когда признаются соответствующие доходы [9, с. 410].

По нашему мнению, исходя из норм МСФО 2 «Запасы» и Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133, затраты на покупку товаров у поставщиков и производительные издержки по их приобретению следует считать капитализируемыми в активы затратами и учитывать их обособленно от чистых торговых расходов [10]. Очевидно, что дополнительные производительные затраты (за исключением отпускной стоимости приобретаемых товаров) – транспортные затраты по доставке от поставщиков (при условии формирования последними отпускной цены франко-склад поставщика), затраты по таможенному оформлению грузов и затраты по доведению товаров в пригодное для реализации состояние, должны учитываться обособленно как активобразующие издержки, включаемые в фактическую себестоимость товаров. Данный вид расходов целесообразно сразу включать в стоимость приобретенных товаров и учитывать на счете 41 «Товары».

В случае невозможности идентификации дополнительных производительных затрат по приобретению товаров в момент их оприходования под отчет материально ответственных лиц, предлагается учитывать их на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» субсчет «Транспортные и иные затраты по приобретению товаров». Причем в организациях оптовой торговли следует организовать партионный учет данного вида затрат и их списание на себестоимость реализованных товаров по мере продажи соответствующей партии товаров.

Аналогичный порядок распределения по отчетным периодам и списания транспортных и иных затрат по приобретению товаров можно использовать и в организациях розничной торговли, применяющих сплошную компьютерную идентификацию товаров с ведением партионного учета. В организациях, осуществляющих розничную торговлю и применяющих только суммовой учет товаров целесообразно увязать распределение и списание транспортных и иных производительных затрат по приобретению товаров на финансовые результаты по текущей деятельности с учетом времени обращения соответствующей группы товаров в отчетном периоде. Транспортные и иные затраты по приобретению товаров, приходящиеся на реализованные в отчетном месяце товары, согласно расчету, будут списываться в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Затраты на период (некапитализируемые затраты) не связаны с движением физических единиц товаров и являются чистыми торговыми затратами. Они относятся к тому отчетному периоду, в котором были произведены, и сразу участвуют в формировании финансового результата отчетного периода. Согласно МСФО 2 «Запасы», таковыми являются административные накладные расходы и сбытовые (коммерческие) расходы [9, с. 410–415]. В торговых организациях управленческие расходы и расходы на реализацию подлежат включению в расходы отчетного периода без распределения.

Чистые торговые расходы возникают при совершении операций по хранению и реализации товаров, а также их транспортировке между торговыми объектами внутри торговой организации. Данные расходы должны учитываться обособленно от расходов по приобретению товаров на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываться по окончании месяца в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 6 «Расходы на реализацию» без распределения. Для целей управленческого учета чистые торговые расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», будут распределяться по видам торговой деятельности и торговым объектам.

Изложенные в данной статье рекомендации по идентификации затрат, издержек и расходов коммерческих организациях, в том числе осуществляющих торговую деятельность, методы их учета и распределения позволят повысить эффективность и оперативность управления затратами. Правильная идентификация затрат по этапам их кругооборота дает возможность из-

бежать многих методологических ошибок при ведении учета и составлении финансовой отчетности. Предложения автора по совершенствованию учета и распределения издержек обращения весьма актуальны на современном этапе сближения национальных стандартов бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности.

Список использованной литературы

1. **Апчерч, А.** Управленческий учет: принципы и практика : [пер. с англ.] / А. Апчерч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. **Куттер, М. И.** Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. И. Куттер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
3. **Миддлтон, Д.** Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений : [пер. с англ.] / Д. Миддлтон ; под ред. И. И. Елисеевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ-Дана, 1997. – 408 с.
4. **Ожегов, С. И.** Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – Минск : Парадокс, 2000. – 944 с.
5. **Инструкция** по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 июня 2011 г. № 102 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
6. **Хорнгрен, Ч. Т.** Бухгалтерский учет: управленческий аспект : [пер. с англ.] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
7. **Энтони, Р. Н.** Самоучитель по бухгалтерскому учету (международный стандарт) / Р. Н. Энтони. – М. : Триада НТТ, 1998. – 292 с.
8. **Хамидуллина, Г. Р.** Издержки обращения: учет, анализ, контроль / Г. Р. Хамидуллина. – М. : Экзамен, 2004. – 336 с.
9. **Международные стандарты** финансовой отчетности. – М. : Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.
10. **Инструкция** по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 нояб. 2010 г. № 133 // КонсультантПлюс. Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

УДК 336.018

Т. Н. Ткаченко (tatiana.tkachenko2013@yandex.ru),
студентка

Белгородский университет
кооперации, экономики и права
г. Белгород, Российская Федерация

ПОРТАЛ «НАВИГАТОР БУХГАЛТЕРА»

В статье рассмотрен проект по созданию портала «Навигатор бухгалтера», который будет являться интернет-ресурсом, обеспечивающим информацией по ведению бухгалтерского, налогового и статистического учета начинающих бухгалтеров и предпринимателей. В статье освещены проблемы существующих аналогов, представлен перечень разделов разрабатываемого сайта и риски, которые могут привести к нежелательным результатам данного проекта.

The article considers the project to create «Navigator accountant», which will be Internet-resource providing information about accountant, tax and statistical accounting for beginning accountant and businessman. The article highlights problems existing analogues of web site and some risk, which can lead to a bad outcome of this project.

Ключевые слова: портал; навигатор бухгалтера; бухгалтерский учет; налоговый учет; статистический учет.

Key words: portal; navigator accountant; accounting; tax accounting; statistical accounting.

В современных экономических условиях начинающим предпринимателям для успешной работы часто приходится самостоятельно вести бухгалтерский, налоговый и статистический учет. При этом они сталкиваются с большим объемом разнообразной информации: различные правила бухгалтерского учета и составления отчетности для микропредприятий, малых и сред-