

Т. В. Еременко¹

преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Государственного университета —
Высшей школы экономики (Санкт-Петербург)

«ЗАТРАТЫ» И «РАСХОДЫ» КАК КАТЕГОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Исследование языков может быть наилучшей логикой; анализируя слова, мы прослеживаем таким образом нить идей, видим, через какие ступени люди прошли от одного значения к другому. Это своего рода экспериментальная метафизика есть в то же время история разума человеческого рода и прогресса его мыслей.

А. Тюрго

И когда люди обдумывают, к какой науке ближе всего бухгалтерский учет, то вопросов на этот счет возникать не должно: это прежде всего лингвистика.

Я. В. Соколов

Введение

Формирование современной бухгалтерской методологии — это прежде всего постепенный переход от представления информации о фактах хозяйственной жизни в категориях «имущество» и «обязательства» к категориям «доходы» и «расходы». Для цели выявления финансового результата в соответствии с принципами бухгалтерского учета — непрерывности хозяйственной деятельности и сопоставимости доходы сопоставляются с расходами. При этом важное значение имеет смысловое разграничение бухгалтерских категорий «расходы» и «затраты». Это подразумевает разделение всех понесенных в данном отчетном периоде расходов на собственно расходы и затраты. В соответствии с указанными принципами бухгалтерского учета затраты понимаются как часть расходов, которые станут таковыми в следующих отчетных периодах, т. е. как декапитализированная часть расходов. Если расходы не списываются на затраты, тогда они капитализируются и, таким образом, рассматриваются как полноценный актив.

Современная методология бухгалтерского учета и положения теории динамического баланса

Современная методология бухгалтерского учета, основывающаяся, в частности, на положениях теории динамического баланса О. Шмаленбаха, предполагает раскрытие финансового положения фирмы посредством признания и оценки ее доходов и расходов на основании принципов непрерывности

¹ Эл. адрес: eremenkotanya@ton.net.ru

деятельности и соответствия. Характерным примером этого является методология бухгалтерского учета амортизации основных средств. При помощи амортизации в учете расходы по приобретению основного средства распределяются по годам срока его полезного использования. Считается, что расходы по приобретению основного средства участвуют в формировании прибыли не в момент его приобретения, а в процессе эксплуатации основного средства, то есть по мере эксплуатации основного средства его стоимость, ранее капитализированная, декапитализируется в затраты. Та часть расходов, которая выпадает на определенный отчетный период, представляет затраты, на величину которых уменьшается финансовый результат отчетного периода. Но если стоимость основных средств не распределяется по периодам, а сразу декапитализируется, то нет необходимости сопоставлять доходы и затраты.

Именно «рассмотрение амортизации в качестве инструмента распределения затрат позволило Шмаленбаху¹ истолковать баланс в качестве средства для выявления финансового результата», что полностью изменило восприятие картины финансового положения фирмы (Schneider, 2001, S. 952–953). С этого момента бухгалтерский баланс, главным образом, рассматривался как метод определения финансового результата путем сопоставления затрат и доходов отчетного периода. При этом, если в камеральной бухгалтерии под расходами понимали потраченные в течение отчетного периода деньги, а в патримональном учете — истраченные активы, то теперь основной задачей стало определение, во сколько обошлись полученные доходы, то есть себестоимость выручки. (Соколов Я. В., 2008, с. 35–38).

Можно сказать, что цель двойной бухгалтерии — исчисление финансового результата — не изменилась, однако величина финансового результата стала исчисляться совершенно по-новому: не как разница в оценке прироста стоимости чистых активов, а как разность между доходами и затратами. Так, О. Шмаленбах (1873–1955) в 1948 г. писал: «Результат хозяйственной деятельности за период рассчитывается как разница между затратами и поступлениями. Таким образом, сперва исчисляются затраты, а затем доходы, а никак не наоборот. Чтобы иметь возможность сравнивать результаты хозяйственной деятельности за период, при их расчете следует учитывать только те расходы или доходы, которые таковыми являются именно для данного рассматриваемого периода. При этом на первом месте стоит сопоставимость, а не унификация оценки» (Schmalenbach, 1948, S. 15). Отсюда амортизация — это средство начисления и списания затрат, а не оценки имущества. «По средством амортизации, — писал Шмаленбах, — ранее понесенные расходы относятся на затраты по периодам. Сперва возникают расходы. Они становятся затратами в момент составления баланса. Расходы капитализируются, пока они не станут затратами» (Schmalenbach, 1919, S. 65).

Бухгалтерский принцип непрерывности деятельности предполагает, что «предприятие, однажды возникнув, будет существовать вечно»² (Соколов,

¹ Прологом учения о динамическом балансе стала статья Ойгена Шмаленбаха «Амортизация» («Die Abschreibung»), опубликованная в 1908 г. в Лейпциге на страницах периодического издания «Журнал исследований в сфере коммерческих наук» («Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung») (ZfhF). Указанная работа впервые была переведена на русский язык автором статьи и опубликована в журнале «Финансы и бизнес» (Еременко, 2010).

² В нормативных документах это положение формулируется более осторожно: «организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке» (п. 6 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)).

Пятов, 2007, с. 27). Именно принцип непрерывности деятельности предприятия определяет учетную концепцию его финансового результата. Согласно данному принципу предполагается, что общий объем прибыли может быть определен только за весь период деятельности предприятия, то есть путем сравнения денежных средств в начале и конце его деятельности. Колебание покупательной силы денег делает финансовый результат тем условнее, чем более длителен период, за который оценивается финансовый результат. Поэтому прибыль нужно исчислить только за условно ограниченный отрезок времени — за отчетный период. Отсюда принцип непрерывности тесно связан с принципом соответствия (сопоставимости), согласно которому доходы конкретного периода соотносятся с расходами того же периода, благодаря которым эти доходы как относящиеся к конкретному отчетному периоду получены.

Задача соотнесения фактов хозяйственной жизни предприятия с отчетными периодами, финансовый результат которых они формируют, обуславливает методологию бухгалтерского учета доходов и расходов. В этом случае элементы бухгалтерского баланса представляют собой отражение стадий движения капитала предприятия. Актив представляет собой расходы, еще не принявшие участия в формировании финансовых результатов (расходы, которые еще не стали доходами, то есть не принесли доходы). В данном случае речь идет о капитализации расходов. Пока расходы капитализированы (отражены в составе статей актива баланса), они не уменьшают финансовый результат отчетного периода. Декапитализация расходов означает списание их с баланса.

Отсюда вытекает возможность смыслового разграничения категорий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете.

Лексемы *расходы* и *затраты* в составе группы разнопредметных синонимов

С точки зрения общеупотребительного русского языка лексемы *расходы* и *затраты* являются синонимами, то есть словами близкими, сходными по своему значению. Об этом свидетельствуют синонимические и толковые словари русского языка¹: «Расход — затрата, издержки» (Горбачевич, 2006, с. 391); «Расход — издержка, трата, затрата» (Абрамов, 1900, с. 160); «Затрата — то, что затрачено, расход, издержка» (Стоян, 1916, с. 505); «Расход — затрата, издержка» (Ожегов, 1978, с. 616); «Затраты — расходы, издержки», «Расходы — затраты, издержки» (Ефремова, 2000, с. 478, 534); «Расходы —

¹ Но парадокс заключается в том, что именно синонимические и толковые словари не могут верно классифицировать слова в качестве синонимов, потому что используют метод толкования значения слов через приведение близких синонимов, без учета контекста, вне семантического поля. А ведь каждый синоним имеет свой оттенок значения, выделяющий его из группы других, хотя бы и близких по значению слов: «Необходимость обозначать смысловые различия близких понятий в языке и порождает синонимику в языке... Именно поэтому при углубленном смысловом анализе слов нередко происходит разрушение синонимических рядов, когда возникают «параллельные» слова, чтобы оттенить то или иное смысловое различие, иногда прямо противоположное» (Шмелев, 2006, с. 58). Недаром Д. Н. Ушаков (1873—1942) настаивал: «Ответственное отношение к языку приучает нас едва ли не больше обращать внимание на смысловые различия в синонимах, нежели на их сходство» (Толковый словарь..., 1934, с. 7). Когда разрабатывается какое-то понятие, слова употребляются как бы параллельно тому, как уточняется мысль. Появляются новые слова, отражающие уточнение мысли. Вместе с тем выявление новых дифференцированных оттенков смысла сопровождается употреблением слов, уточняющих оттенки значений, а «обилие слов родственных значений свидетельствует о точности и остроте различения» (Толковый словарь..., 1934, с. 7).

деньги, расходуемые на что-либо, затраты, издержки в денежном выражении», «Затраты — то, что тратится, расходы, издержки» (Большой толковый словарь русского языка, 1998, с. 352, 1103); «Расход — затрата, издержка; графа в бухгалтерских книгах для записи расходов предприятия» (Толковый словарь..., 1934, с. 532); «Затрата — все, что затрачено, издержано вперед» (Даль, 1880, с. 651). «Затраты — денежные траты организации в течение отчетного периода на организацию хозяйственной деятельности» (Новая российская энциклопедия, 2010, с. 437); «Затраты — траты организаций, использованные на производство, обращение, сбыт продукции, товаров, услуг» (Большая Российская Энциклопедия, 2008, с. 291).

Лексемы *расходы* и *затраты* относятся к группе разнопредметных синонимов, которые обозначают разные понятия. По своей функции данная категория синонимов является уточняющей, то есть она служит «для различения значений и отражает действительные значения в самих предметах мысли. Говоря математическим языком, уточняющие синонимы не совпадают при наложении» (Пеньковский, 2004, с. 56). Особенностью уточняющих синонимов является то, что они обладают довольно большой амплитудой¹. Синонимы располагаются внутри амплитуды по принципу градации признака или в порядке смыслового отклонения. Однако в синонимических и толковых словарях синонимы даются не в виде амплитуд, а рядами, то есть без учета смысловых сдвигов. Потому что расположить синонимы в виде амплитуд означает рассмотреть их с точки зрения определенной конкретной смысловой задачи. Словарь не может учесть все возможные смысловые подходы, а поэтому любая амплитуда является условной и неприменимой к другим случаям, потому что синонимичность или несинонимичность одного слова по отношению к другому слову зависит от смысла, который мы придаем слову в контексте².

Однако когда лексемы переходят в разряд терминов, их синонимичность как бы суживается, потому что каждый научный термин всегда имеет строго определенное значение. Синонимичность терминов, в свою очередь, также уменьшается по мере того, как подход к обозначаемым понятиям становится более точным, специальным: «Каждый научный термин должен обладать строго определенным и четко ограниченным содержанием; при этом значение каждого термина координировано со значением всех остальных терми-

¹ Под термином амплитуда здесь понимается спектр отклонения смыслового значения синонимов одного ряда (Прим. автора).

² Очень важно отметить, что сами значения слов не являются неподвижно-устойчивыми: «Любое слово может иметь несколько значений, подчас даже противоположных. Потому что нет слова, которое нельзя было бы употребить в переносном смысле — метафорически или метонимически, или в суженном, или расширенном понимании» (Брагина, 1980, с. 119). Каждое понятие предполагает противоположное понятие. Эта двойственность присуща и хозяйственной жизни предприятия: «право предполагает обязательство, доход — затрату, получение — выдачу... Если мы на одной стороне рассматриваем актив, то на другой — пассив; если на одной производство, то на другой — потребление, приход — расход, увеличение — уменьшение, убыток — прибыль, дебет — кредит, плюс — минус» (Энциклопедический словарь, 1991, с. 115—116). Точный выбор синонима всегда связан с контекстом: «Синонимами в строгом смысле слова следует считать только слова, легко заменимые в том или ином контексте. Если слово употребляется в разных контекстах, в нем могут стираться одни значения, но что особенно важно, создаваться новые значения» (Абрамов, 2003, с. 56). Таким образом, именно освоение семантики слов разрушает старые и создает новые амплитуды с учетом смысловых связей. Это, в свою очередь, возможно, потому что «...каждая пара синонимов по своей природе непременно является противоречивым диалектическим единством сходства и различия» (Евгеньева, 1972, с. 75).

нов той же системы» (Маркс, Энгельс, 1961, с. 509), которая, как известно, «должна отвечать двум требованиям: 1) зная термин, знаешь место в системе; 2) зная место в системе, знаешь термин» (Юшматов, 1983, с. 10).

Семантика бухгалтерских категорий «затраты» и «расходы» в свете принципов бухгалтерского учета

В теории бухгалтерского учета лексемы¹ *расходы* и *затраты* представляют собой терминологические дублиеты, призванные упорядочить терминологию: «...хотя в литературе слова «расходы» и «затраты» нередко используются как синонимы, с точки зрения бухгалтерского учета их значения разные» (Сokolov, Бутынец, Горещкая, Панков, 2005, с. 500).

Семантику² бухгалтерских категорий задают концепции баланса и вытекающие из них принципы бухгалтерского учета: именно принцип непрерывности деятельности и вытекающий из него принцип сопоставимости демонстрируют, что понятие «расходы» шире, чем понятие «затраты». Расходы направлены на получение дохода и капитализированы в активе баланса, а затраты — это только часть расходов, декапитализированная в отчетном периоде или себестоимость дохода отчетного периода. К этому выводу пришли немецкие ученые: «Понятие “затраты” используют при расчете финансового результата периода» (Schmalenbach, 1927, S. 10). Актив баланса — это капитализированные расходы, а затраты — это часть декапитализированных расходов, то есть часть аккумулированных изначально в активе расходов, которая участвует в образовании дохода периода. Именно поэтому Шмаленбах утверждал: «Результат хозяйственной деятельности за период рассчитывается как разница между затратами и поступлениями. Расходы капитализируются пока не станут затратами. Таким образом, сперва исчисляются затраты, а затем доходы, а никак не наоборот» (Schmalenbach, 1948, S. 15).

Трактовку понятий «затраты» и «расходы» разделяют и современные теоретики учета: «Если прибыль понимается как разность между полученным доходом и понесенными затратами, доход как периодические поступления, то в этом случае выражение распределение затрат по периодам неверно. Потому что это расходы распределяются по отдельным периодам, а результат этого распределения называется затратами» (Schneider, 1998, S. 123); «Расходы, нацеленные на образование доходов, становятся затратами в момент возникновения дохода» (Schneider, 1974, S. 366); «Величина расходов, выпадающая на отдельный период, является затратами в стоимостном выражении» (Koch, 1998, S. 65); «В качестве расходов за отчетный период понимаются такие уменьшения стоимости имущества предприятия (связанные с его полным использованием или износом), которые влекут за собой платежи... Понятие затрат характеризует уменьшение стоимости имущества предприятия. Однако это понятие определяют еще два обстоятельства. Во-первых, в затратах учитывается только то уменьшение стоимости имущества предприятия вследствие его текущей деятельности, которое с точки зрения целей этой деятельности представляется целесообразным. Во-вторых, в за-

¹ Лексема (фр. lexeme; греч. lexis) — слово, выражение, оборот речи. В лингвистике — единица словаря языка в совокупности ее словоизменительных форм и значений (Крысин, 2007, с. 431).

² Семантика (англ. semantics < греч. sēmantikos обозначающий) — смысловая сторона языка — слов, частей слов, словосочетаний, предложений (Крысин, 2007, с. 701).

траты входят и такие их составляющие, которые не связаны с платежами, например отчисления на амортизацию и износ... Соответственно расходы учитываются в отчете о прибылях и убытках как показатели, связанные с платежами, а затраты применяются в калькуляции себестоимости продукции и в хозяйственной бухгалтерской отчетности» (Ширенбек, 2005, с. 601). Согласно Я. В. Соколову, «затраты — это часть расходов, которые станут таковыми в последующие отчетные периоды. Если в данном отчетном периоде расходы не были списаны на затраты, то говорят об их капитализации. Списание расходов представляет собой их декапитализацию» (Соколов, 2005, с. 447).

По мнению авторов В. В. Ковалева и Вит. В. Ковалева, «...затраты, во-первых, возникают тогда и только тогда, когда проводится сопоставление соответствующих расходов и начислений, с одной стороны, с доходами — с другой, и во-вторых, они всегда “привязаны” к тому периоду, за который исчисляется финансовый результат» (Ковалев, Ковалев, 2006, с. 155). Как отмечает Н. Н. Карзаева, «тенденции развития бухгалтерского учета в современном мире направлены на отражение действия принципа сопоставимости... идея сопоставимости должна пронизывать всю систему бухгалтерского учета» (Карзаева, 2006, с. 24). Согласно принципу сопоставимости составление баланса, как выявление финансового результата, состоит именно в распределении доходов и затрат по периодам. При этом, утверждают авторы В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев, «именно затраты важны для исчисления финансового результата, поскольку последний рассчитывается сопоставлением доходов с расходами (или их частью), этот доход обусловившими» (Ковалев, Ковалев, 2006, с. 155). М. И. Кутер также считает, что «метод соответствия доходов и расходов предполагает списание в расходы отчетного периода только тех конкретных затрат, которые фактически обеспечили получение реализационных доходов» (Кутер, 2007, с. 216—217).

Однако согласно нормативным документам, регулирующим бухгалтерский учет в Российской Федерации, под расходами понимается декапитализация активов, которая относится к финансовым результатам данного отчетного периода. Такое понимание расхода содержит п. 2 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации»: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации».

Отсюда затраты трактуются как капитализированные расходы, то есть выбытие актива и (или) возникновение обязательства, которое формирует стоимость какого-либо актива. В обоих случаях речь идет о расходах, но если они относятся на финансовые результаты данного отчетного периода, а если они включаются в актив, увеличивая его оценку, то становятся затратами.

Так, например, расходы по приобретению активов, товаров — это не расходы, а изменение структуры актива баланса. Но если расходы можно сразу отнести на результаты текущего отчетного периода, например, транспортные расходы по доставке этого товара, то возникают расходы, а если их включить в себестоимость товарных запасов, то транспортные расходы становятся затратами.

Таким образом, можно говорить, что данное в п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» определение понятия «расходы» как декапитализация активов не может быть признано единственно верным.

Итоги

Понятия «расходы» и «затраты» имеют важное значение для исчисления финансового результата, потому что они делят все понесенные в отчетном периоде расходы на собственно расходы и затраты. Затраты — это часть декапитализируемых в отчетном периоде расходов, и чем больше эта часть, тем меньше финансовый результат отчетного периода. Понимание данного разграничения становится еще более значимым, принимая во внимание временной фактор стоимости денег, фактор, который не учитывается в балансе, учитывая юридическую доминанту в бухгалтерском учете, основывающуюся на номиналистической теории денег.

Источники

- Абрамов В. П.* Семантические поля русского языка. М., 2003.
- Абрамов Н.* Словарь русских синонимов и сходных по смыслу выражений. СПб., 1900.
- Большой толковый словарь русского языка.* СПб., 1998.
- Брагина А. А.* Синонимы в русском языке. М., 1980.
- Горбачевич К. С.* Словарь синонимов русского языка. М., 2006.
- Даль В.* Толковый словарь. СПб., 1880. Т. 1.
- Евгеньева А. П.* Синонимы русского языка и их особенности. Л., 1972.
- Еременко Т. В.* Концепция амортизации О. Шмаленбаха // *Финансы и бизнес.* 2010. № 3. С. 160—173.
- Ефремова Т. Ф.* Новый словарь русского языка. М., 2000. Т. 1.
- Затраты* // БСЭ. 3-е изд. 1970. Т. 2. С. 71.
- Затраты* // БСЭ. 1926. Т. 2. С. 56—57.
- Затраты* // БСЭ. 2-е изд. 1950. Т. 2. С. 63.
- Затраты* // Новая Российская Энциклопедия. 2010. Т. 4. С. 39.
- Карзаева Н. Н.* Оценка как инструмент достижения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика; С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов. СПб., 2006.
- Ковалев В. В., Ковалев Вит. В.* Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). М., 2006.
- Крысин Л. П.* Толковый словарь иноязычных слов. М., 2007.
- Кутер М. И.* Теория бухгалтерского учета. М., 2007.
- Ожегов С. И.* Толковый словарь русского языка. М., 1978.
- Пеньковский А. Г.* Очерки по русской семантике. М., 2004.
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 27.11.2006).
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утв. приказом Минфина РФ от 01.12.1998 г. № 60 н (в ред. от 30.12.2006).
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М., 2010.
- Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005.
- Соколов Я. В.* Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета // *Бухучет в сельском хозяйстве.* 2008. № 4. С. 35—43.
- Соколов Я. В., Пятов М. Л.* Бухгалтерский учет для руководителя. М., 2008.
- Соколов Я. В., Бутынец Ф. Ф., Горецкая Л. Л., Панков Д. А.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах. М.: Проспект, 2005.
- Стоян П. В.* Малый толковый словарь русского языка. Пг., 1916.
- Толковый словарь русского языка / под ред. Д. Н. Ушакова. М., 1934. Т. 1.
- Тюрго А.* Избранные философские произведения. М., 1937.
- Ширенбек Х.* Экономика предприятия / пер. с нем. под ред. И. П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. М., 2005.
- Шмелев Д. И.* Проблемы семантического анализа лексики. М., 2006.
- Энгельс Ф.* Диалектика природы // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 14.
- Энциклопедический словарь / Издат. Ф. А. Брокгауз, И. А. Ефрон. Ярославль, 1991. Т. 2.

-
- Юшатов Н. В.* Словарь иностранных слов. М., 1983.
- Kruk M., Pothoff E., Sieben G.* Eugen Schmalenbach. Der Mann — Sein Werk — Die Wirkung. Stuttgart, 1984.
- Schmalenbach E.* Die Abschreibung // Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ZfhF). 1908/1909. 3. Jg. S. 81—89.
- Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. 10. Aufl. Bremen, 1948.
- Schmalenbach E.* Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 4. Aufl. Leipzig, 1927.
- Schneider D.* Abschreibungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung // Die Wirtschaftsprüfung. 1974. Jg. 27. Nummer 14. S. 365—376.
- Schneider D.* Betriebswirtschaftslehre. 2. Bd.: Rechnungswesen. München; Wien, 1998.
- Walb E.* Zur Dogmengeschichte der Bilanz // Festschrift für Eugen Schmalenbach. Leipzig, 1933.