

**ЗАРУБЕЖНЫЙ ПОДХОД К ПОНЯТИЯМ «ИЗДЕРЖКИ», «ЗАТРАТЫ», «РАСХОДЫ» И ИХ УЧЕТ НА РОССИЙСКИХ ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ<sup>25</sup>****FOREIGN APPROACH TO THE CONCEPTS OF “COSTS”, “EXPENSES” AND THEIR ACCOUNT AT THE RUSSIAN POULTRY FARMING ENTERPRISES**

CZU: 657.47:636.5(470+571)

**БЫЧКОВА Светлана<sup>1</sup>, КАРАГОДИН Дмитрий<sup>2</sup>**<sup>1</sup> Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, Россия<sup>2</sup> Оренбургский государственный аграрный университет, РоссияE-mails: <sup>1</sup>smychko@mail.ru; <sup>2</sup>dakaragodin@yandex.ru

**Summary:** *The article discusses the approaches of foreign authors to the concepts of "costs", "costs", "expenses" as accounting and economic categories. Analyzed the views of the authors from the time of the classical school of William Petty to the present. The analysis of the theoretical views of Karl Marx showed that the Russian accounting of costs still follows its postulates. Having considered the approaches of such authors as: K. Drury, B. Needles, H. Anderson, D. Caldwell, E.S. Hendriksen, MF Van Breda, C. Hörngren, J. Foster, S. Datar to the concepts studied, revealed some contradictions in the definition of the concept of "expenses" given in international financial reporting standards and suggested the option of its adjustment.*

**Ключевые слова:** издержки, затраты, расходы, бухгалтерский учет

**JEL Classification:** D24

**Введение**

В нормативных документах и в экономической литературе часто используются понятия «издержки», «затраты», «расходы». Неправильное их определение в учете искажает экономический смысл и приводит зачастую к неверным управленческим решениям. Для того чтобы разобраться в сходствах и отличиях данных понятий, нужно внимательно изучить их сущность.

**Основное содержание статьи**

На ранних этапах формирования экономической мысли ученые исследовали понятие «стоимость». Представители первой школы экономической науки – меркантилисты источником богатства считали сферу обращения и экономическую сущность стоимости не рассматривали. На смену меркантилизма последовала классическая школа. Основателем этой школы Уильямом Петти была заложена теория трудовой стоимости. У. Петти выделял рыночную цену и естественную. По его мнению, основу цены составляет «естественная цена» или стоимость. Она определяется количеством труда, который был затрачен на изготовление какого-либо товара. Данный автор исследовал стоимость только в денежной форме. Но не рассматривал меновое отношение двух товаров. Следует отметить, что в трудах Уильяма Петти, Адама Смита, Давида Рикардо понятия «стоимость» и «цена» приводятся фактически, как синонимы и только Карл Маркс выделяет различие между этими категориями.

Значительный вклад в развитие теории трудовой стоимости внес Адам Смит. Классические формы трудовая теория стоимости приобрела благодаря исследованиям Давида Рикардо и Карла Маркса. В.С. Афанасьев, анализируя главный труд Адама Смита «Исследование о

<sup>25</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта 18-010-01096 А «Неосистемный подход как фактор научного обоснования трансформации фундаментальных основ контроллинга организаций АПК»

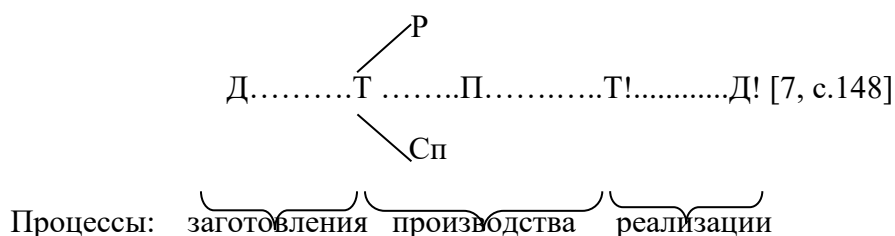
природе и причинах богатства народов» отметил: «Смит фактически разработал две различные теории стоимости: одна из них определяет стоимость товара количеством труда, необходимым для его производства, другая – количеством труда (живого или овеществленного), которое можно купить на данный товар. Стоимость товара определяется, таким образом, двояко: с одной стороны, трудом, **затраченным** на его производство, с другой стороны – трудом, покупаемым на данный товар» [10, с.34]. Впоследствии, Рикардо и Маркс первую теорию стоимости продолжили развивать, а вторую, наоборот, критиковать. Смит выделял три категории: «действительная цена», «естественная цена», «номинальная цена». Действительная цена включает в себя определенное количество труда, воплощенного в товаре. Это количество труда Смит назвал меновой стоимостью или стоимостью. Он писал: «...труд представляет собой действительное мерило меновой стоимости всех товаров» [10, с.88]. Особенность естественной цены состоит в том, что, продав товар по этой цене, лица, которые участвуют в производстве и реализации этого товара, обеспечат себе доход соответствующий их естественным нормам. «Если цена какого-либо товара соответствует тому, что необходимо для оплаты в соответствии с их естественными нормами земельной ренты, заработной платы и прибыли на капитал, затраченный при добыче, обработке и доставке его на рынок, то товар этот, можно сказать, продается по его естественной цене» [10, с.109]. То, что А. Смит называл естественной ценой, Д. Рикардо называл относительной стоимостью, а К. Маркс ценой производства. Рыночные цены (иначе их называли денежные, номинальные цены) – это цены, которые зависят от спроса и предложения на товар и являются случайными. Рыночные цены тяготели к действительной цене в первобытном обществе, в условиях простого товарного производства. В условиях капиталистической экономики рыночные цены близки к естественной цене. Смит писал: «Рыночная цена каждого отдельного товара определяется отношением между количеством, фактически доставленным на рынок, и спросом на него со стороны тех, кто готов уплатить его естественную цену...» [10, с.110].

Следующим ярким представителем теории трудовой стоимости является Давид Рикардо. Теоретические взгляды Рикардо изложены в его главном труде – «Начала политической экономии и налогового обложения». В этой книге он в первую очередь рассматривает вопросы относительной стоимости. «Стоимость товара, или количество какого-либо другого товара, на которое он обменивается, зависит от относительного количества труда, которое необходимо для его производства» [8, с.33]. Анализируя теорию стоимости Рикардо, Н.И. Зибер отметил, что она «...характеризуется следующими основными чертами: во-первых, при исследовании в ней в расчет принимается типическая или средняя сделка, выведенная из множества меновых сделок; во-вторых, между обмениваемыми предметами предполагается не внешняя, основанная на неопределенном отношении, а внутренняя эквивалентность, так как каждый из них обладает известным свойством, подлежащим сравнению с таким же свойством другого предмета. Свойство это - труд, затраты, издержки производства, приводимые к количествам рабочего времени. И в-третьих, так как в качестве примера берется сделка вообще, то при таком взгляде на дело все частные случаи отбрасываются и внимание исследователя останавливается исключительно на силе, играющей наиболее крупную и постоянную роль в определении размера продуктов, поступающих в обмен.» [2, с.75]. Для Рикардо «труд является основой всякой стоимости и относительное количество его определяет относительную стоимость товаров» [8, с. 40]. Труд по его мнению, был общей единицей измерения, с помощью которой можно рассчитать действительную и относительную стоимость предметов. Но труд и сам является товаром. Он покупается и продается. «Труд, подобно всем другим предметам, которые покупаются и продаются, и количество которых может быть увеличено и уменьшено, имеет свою естественную и свою рыночную цену. Естественная цена труда - это та цена, которая необходима, чтобы рабочие имели, в среднем, возможность существовать и продолжать свой род без увеличения или уменьшения их числа. Она зависит от цен на пищу, на предметы первой необходимости и удобства, требующиеся для содержания рабочего и его семьи. Естественная цена труда колеблется в зависимости от цен на товары» [8, с.85]. Труд, который определяет стоимость товаров, подразделяется на два вида. К этим двум различным

видам труда относятся два различных вида капитала. Есть оборотный капитал, который расходуется на заработную плату рабочим. А рабочие в свою очередь ее тратят на пищу, одежду и другие необходимые для жизни товары. Так же есть основной капитал, вложенный в инструменты, машины и здания. «Отношение между этими двумя видами капитала может быть различным. Различие в степени долговечности основного капитала и в отношениях между двумя формами капитала обуславливает другую причину изменений в относительной стоимости товаров помимо большего или меньшего количества труда, необходимого для их производства. Этой новой причиной служит повышение или падение стоимости труда» [8, с.49]. К. Маркс, изучая анализ основного и оборотного капитала Давида Рикардо, делает справедливое замечание. Рикардо не рассматривает затраты труда на производство материалов из которых производят готовую продукцию.

Далее рассмотрим понятие «издержки» с точки зрения марксистской теории трудовой стоимости. На базе этой теории в XX веке образовалась основа российского учета затрат.

К. Маркс, изучая кругооборот капитала, выделял три его формы: денежный, производительный и товарный. Кругооборот капитала можно представить следующим образом:



**Рис. 1. Кругооборот капитала К. Маркса**

Согласно кругообороту капитала К. Маркса, в бухгалтерском учёте выделяют три вида хозяйственных процессов: заготовления, производства и реализации (рис.).

Процесс заготовления (Д...Т) – это приобретение средств производства (Сп) и рабочей силы (Р). В процессе заготовления происходит обмен денег (Д) на товар (Т).

Процесс производства (П) – это выполнение основной задачи организации: производство продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Процесс реализации (сбыта, продаж) (Т!...Д!) – это осуществление договорных обязательств перед покупателями и заказчиками по поставкам продукции, выполнению работ и услуг. В процессе производства происходит обмен товара (Т!) на деньги (Д!).

Процессы заготовления и реализации относятся к хозяйственным процессам сферы обращения.

Совокупность всех затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств характеризуются как общие издержки. Исходя из стадий кругооборота капитала, общие издержки подразделяются на производственные издержки и издержки обращения.

Издержки производства – издержки, которые включают стоимость потреблённых ресурсов в производственном процессе кругооборота хозяйственных средств.

Издержки обращения – издержки, израсходованные на покупку материально-производственных запасов и продажу готовой продукции, а также ее продвижением.

Главное значение в кругообороте хозяйственных средств К. Маркс уделял производительному капиталу: «... на этой стадии происходит производство товаров, стоимости и прибавочной стоимости. На других же двух стадиях стоимость и прибавочная стоимость не создаются; здесь происходит лишь смена форм капитала» [7, с. 149].

В процессе производства учёный выделял:

- 1) действительные издержки производства;
- 2) капиталистические издержки производства;

## 3) индивидуальные издержки производства.

Действительные издержки включают стоимость предметов и средств труда (с), стоимость рабочей силы (v), а также прибавочную стоимость (m). Т.е. «в конце процесса производства получается товар, стоимость которого =  $c + v + m$ » [4, с. 249].

Капиталистические издержки производства – это часть стоимости товара, которая возмещает расходы на потребленные средства производства и рабочую силу, т.е.  $c + v$ . В капиталистические издержки не входит прибавочная стоимость.

Индивидуальные издержки производства – часть стоимости товара ( $c + v$ ), возмещающая на потребление средств производства и наем рабочей силы, а также процент на авансированный капитал и арендную плату (часть m) [5, с.501]. Таким образом, индивидуальные издержки производства по своему содержанию близки к понятию «себестоимость».

В составе издержек обращения К. Маркс выделял чистые издержки обращения – это затраты, которые способствуют превращению товаров в деньги, и наоборот денег в товар. К ним, например, относят зарплату работников торговли, рекламу, содержание складов и магазинов. Чистые издержки обращения не прибавляют к товару никакой стоимости. Они покрываются за счёт прибавочной стоимости.

Анализируя теоретические воззрения К. Маркса и современный план счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций утвержденного приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н, видно, что российский бухгалтерский учёт ещё не отошел от марксистской теории. Для доказательства рассмотрим корреспонденции счетов по оприходованию и реализации мяса птицы собственного производства.

## 1) Оприходовано мясо птицы

Дебет счета 43 «Готовая продукция» Кредит счета 20 «Основное производство» на сумму производственной себестоимости 80000 руб.

## 2) Реализовано мясо птицы

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счёта 43 «Готовая продукция» на сумму производственной себестоимости 80000 руб.

## 3) Списаны расходы на содержание магазина по продаже мяса птицы

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 44 «Расходы на продажу» на сумму 5000 руб.

## 4) Причитается с покупателей за мясо птицы

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 90 «Продажи» на сумму 110000 руб.

## 5) Начислен НДС по реализации мяса птицы

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 68 «Расчёты по налогам и сборам» на сумму 10000 руб.

## 6) Получена прибыль от продажи мяса птицы

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» - 15000 руб.

По корреспонденциям счетов видно, что сначала мы списываем на продажу продукцию по производственной себестоимости (т.е. списываем издержки производства), а затем уменьшаем выручку на сумму издержек, связанных с продажей продукции. Если наш учёт не следовал бы постулатам К. Маркса (чистые издержки обращения не прибавляют к товару никакой стоимости), то мы могли бы сначала на сумму издержек обращения увеличить стоимость готовой продукции, а потом её по более дорогой стоимости списать на продажу. Т.е. корреспонденции счетов могли выглядеть следующим образом:

## 1) Оприходовано мясо птицы (без изменений)

Дебет счета 43 «Готовая продукция» Кредит счета 20 «Основное производство» на сумму производственной себестоимости 80000 руб.

## 2) Списаны расходы на содержание магазина по продаже мяса птицы на удорожание мяса

Дебет счета 43 «Готовая продукция» Кредит счета 44 «Расходы на продажу» на сумму 5000 руб.

## 3) Реализовано мясо птицы

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счёта 43 «Готовая продукция» на сумму **полной** себестоимости **85000** руб.

Корреспонденции под номерами 4,5,6 остаются такими же.

Следуя постулатам теории трудовой стоимости, российский бухгалтерский учет продолжает в своей основе придерживаться принципа исторической стоимости. Все затраты отражаются в финансовой отчетности исходя из стоимости их приобретения. Сегодня положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утверждённое приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н предусмотрены варианты корректировки стоимости остатков оборотных активов, но вся эта корректировка производится за счет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Например, если уменьшить стоимость ценностей, учтенных на счете 10 «Материалы», то в учете необходимо сделать следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 2 «Прочие расходы» Кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В итоге, на самом счете 10 материалы останутся по исторической стоимости и спишутся они в будущем на затраты производства также по исторической стоимости. Но в балансе их остаток отразится за минусом созданного резерва под снижение стоимости. То есть в конечном итоге финансовый результат от реализации товаров, работ и услуг формируется по исторической стоимости. Это еще раз доказывает верность российского учета постулатам К. Маркса.

Если представители теории трудовой стоимости в основу формирования цены закладывали затраты труда, то представители теории предельной полезности рассматривали ее как некое психологическое явление, основанное на предельной возможности. Основными представителями этой теории являются: основатель австрийской школы К. Менгер и его последователи – Ф. Визер, Е. Бем-Баверк. Параллельно с ними теорию предельной полезности разрабатывал англичанин У. Джевонс. Важное значение для разработки данной теории имели труды Г. Госсена. Представители австрийской школы рассматривали предельную полезность, как полезность последней единицы какого-то ограниченного запаса материального блага. Полезность какой-либо вещи уменьшается с увеличением ее количества. По мере понижения полезности уменьшается и цена вещи. Влияние теории предельной полезности прослеживается в методологии учета прописанной в международных стандартах финансовой отчетности.

Если ученые 19 века в основном оперировали понятием «издержки», то ученые 20 века все чаще используют термины «затраты», «расходы». В современной литературе встречаются различные и порой противоречивые подходы к анализу экономической сущности данных категорий. Изучением экономической сущности категорий «затраты», «расходы» занимались как российские, так и зарубежные ученые. Основными представителями среди зарубежных являются: К. Друри, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар и другие.

К. Друри понимает под затратами «... денежные измерения всех ресурсов, затраченных, скажем, для достижения такой конкретной цели, как приобретение какого-то товара или какой-то услуги» [1, с. 23]. Однако ученый делает оговорку, что затраты бывают разных типов и у каждого типа значение данного термина более точное. Более подробную характеристику каждому типу затрат он дал при рассмотрении их классификации. А.И. Касимова, анализируя труды К. Друри, отмечала, что он разделял 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» [3, с. 43].

У коллектива авторов: Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл несколько иной подход к данной проблеме. Понятие «затраты» они не рассматривают, но есть определение расходов. Под ними

они понимают «...уменьшение или иное расходование активов либо возникновение задолженностей (пассивов), или же сочетание того и другого, вследствие поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления работы данной хозяйственной единицы. Другими словами, расходы - это затраты (cost) на производство товаров и оказание услуг, понесенные в ходе получения доходов» [6, с. 46].

Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда также в своих исследованиях уделяют внимание понятию «расходы». Они рассматривают расходы как сумму «... всех понесенных затрат, которые вычитаются из доходов» [11, с. 244]. Также авторы, и на наш взгляд справедливо, критикуют определение расходов, прописанное в международных стандартах финансовой отчетности. Международные стандарты под расходами понимают «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или истощения активов и увеличения обязательств» [9, с. 11]. Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, критикуя это определение, отмечают: «Во-первых, в данном определении смешивается действие расходов с собственно расходами. Во-вторых, остается не ясным, какое именно выбытие должно приниматься во внимание. Существует множество видов выбытия активов, имеющих отношение к основной деятельности предприятия, но которые не имеют ничего общего с расходами» [11, с. 244]. К примеру, если предприятие погасило кредит, взятый в свое время для производства готовой продукции, то происходит уменьшение актива, но это не расход. Здесь видно, что определение понятия «расходы» в международных стандартах требуют некоторой корректировки.

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар пишут, что «В бухгалтерском учете затраты определяются как совокупность ресурсов, использованных на достижение какой-либо цели. Обычно это сумма денежных средств, которую следует уплатить за приобретенные товары или услуги» [12, с. 61]. Данное определение практически полностью соответствует определению, которое дал К. Друри.

Анализируя труды зарубежных авторов, следует отметить, что англоязычный термин «cost» переводится на русский язык различными словами: затраты, расходы, издержки, стоимость, себестоимость и т.д. Как показывает анализ многих экономических и финансовых англо-русских словарей, а также специальной литературы, переводы этого термина не всегда имеет однозначное толкование. Так, например, согласно Оксфордскому словарю по бухгалтерскому учету термин «cost» означает «расходы на товары и услуги, необходимые для осуществления процесса функционирования организации» [13]. В Великобритании и США для обозначения затрат, используемых при калькулировании остатков запасов и расчете прибыли, применяется термин «expenses», а термин «expenditures» рассматривается как расход не связанный с процессом расчета себестоимости.

## **Вывод**

Исследовав основные подходы зарубежных авторов к понятию «расходы» предлагаем несколько конкретизировать его определение. Расходы – это выбытие активов в результате продажи готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг, которое способствует получению дохода, а также выбытие активов, которое способствует снижению прибыли или увеличению убытка; выбытие данных активов способствует уменьшению собственного капитала организации.

## **Список используемой литературы:**

1. Друри, К. 2005. Управленческий и производственный учет. Москва. Опубликовано ЮНИТИ-ДАНА.
2. Зибер, Н. И. 1959. Д. Рикардо и К. Маркс в их общественно-экономических исследованиях. Москва.
3. Касимова, А.И. 2011. Применение терминов «расходы», «издержки», «затраты» в различных системах учета финансовой информации, журнал «Управленческий учет» 3: 38-46.
4. Маркс, К. 2011. Капитал: критика политической экономии. Т. I. Москва. Опубликовано Эксмо.

5. Маркс, К.; Энгельс, Ф. 1955. Сочинения. – 2-е издание. – Т. 26. – Ч.3. Москва. Опубликовано Государственное издательство политической литературы.
6. Нидлз, Б.; Андерсон, Х.; Колдуэлл, Д. 1994. Принципы бухгалтерского учета. Москва. Опубликовано Финансы и статистика.
7. Островитянов, К.В.; Шепилов, Д.Т.; Леонтьев, Л.А.; Лаптев, И.Д.; Кузьминов, И.И.; Гатовский, Л.М. 1954. Политическая экономия: учебник. Москва: Опубликовано Государственное издательство политической литературы.
8. Рикардо, Д. 1955. Начала политической экономии и налогового обложения. Москва.
9. Смирнова, И.А. 2005. Международные стандарты финансовой отчетности. Москва. Опубликовано Финансы и статистика.
10. Смит, А. 2009. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва: Опубликовано Эксмо.
11. Хендриксен, Э.С.; Ван Бреда, М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Москва. Опубликовано Финансы и статистика.
12. Хорнгрен, Ч.; Фостер, Дж.; Датар, Ш. Управленческий учет. Санкт-Петербург. Опубликовано Питер.
13. Shim, Jae K.; Siegel, Joel G. 2009. Modern cost management and analysis/ Barron's.