

## **“ЗАТРАТЫ” И “РАСХОДЫ” КАК КАТЕГОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*В статье показывается смысловое различие категорий  
“затраты” и “расходы”, исходя из семантики, задаваемой концепциями  
баланса и сопряженными с ними принципами бухгалтерского учета*

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. Затраты понимаются как часть расходов, которые станут таковыми в следующих отчетных периодах, т.е. декапитализированная часть расходов. Если расходы не списываются на затраты, тогда они капитализируются и, таким образом, рассматриваются как полноценный актив.

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 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 Шмаленбаху<sup>1</sup> истолковать баланс в качестве средства для выявления финансового результата”, что полностью изменило восприятие картины финансового положения фирмы [38]. 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

---

<sup>1</sup> 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” [9].

активы, то теперь основной задачей стало определение, во сколько обошлись полученные доходы, то есть себестоимость выручки [23]. 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 году 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” [34]. Отсюда амортизация – это средство начисления и списания затрат, а не оценки имущества. “Посредством 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” [36].

Бухгалтерский принцип непрерывности деятельности предполагает, что “предприятие, однажды возникнув, будет существовать вечно”<sup>2</sup> [26]. 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.

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

<sup>2</sup> 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)).

языка:<sup>3</sup> “Расход – затрата, издержки” [6]; “Расход – издержка, трата, затрата” [2]; “Затрата – то, что затрачено, расход, издержка” [27]; “Расход – затрата, издержка” [17]; “Затраты – расходы, издержки”, “расходы – затраты, издержки” [10]; “Расходы – деньги, расходующиеся на что-л., затраты, издержки в денежном выражении”, “Затраты – то, что тратиться, расходы, издержки” [3]; “Расход – затрата, издержка; графа в бухгалтерских книгах для записи расходов предприятия” [29]; “Затрата – все, что затрачено, издержано вперед” [7]; “Затраты – денежные траты организации в течение отчетного периода на организацию хозяйственной деятельности” [11]; “Затраты – траты организаций, использованные на производство, обращение, сбыт продукции, товаров, услуг” [12];

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” [18]. Особенностью уточняющих синонимов является то, что они обладают довольно большой амплитудой.<sup>4</sup> 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 не применимой к другим случаям, потому что синонимичность или несинонимичность одного слова по отношению к другому слову зависит от смысла, который мы придаем слову в контексте.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> 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” [31]. 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” [29]. 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” [29].

<sup>4</sup> Под термином амплитуда здесь понимается спектр отклонения смыслового значения синонимов одного ряда. (Прим. автора).

<sup>5</sup> 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” (Брокгауз, Эфрон, 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).

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 терминов той же системы” [32], которая, как известно, “должна отвечать двум требованиям: 1) зная термин, знаешь место в системе; 2) зная место в системе, знаешь термин” [33].

В теории бухгалтерского учета лексемы<sup>6</sup> *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” [25].

Семантику<sup>7</sup> 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” [35]. 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: “Расходы капитализируются пока не станут затратами” [34]. Декапитализированные расходы (затраты) предназначены для распределения стоимости долгосрочного актива по периодам полезного использования с целью формирования финансового результата, то есть они распределяют “ранее оцененную стоимость”: “Результат хозяйственной деятельности за период рассчитывается как разница между затратами и поступлениями. Таким образом, сперва исчисляются затраты, а затем доходы, а никак не наоборот” [34].

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” [39]; “Расходы, нацеленные на образование доходов, становятся затратами в момент возникновения дохода” [40]; “Величина расходов, выпадающая на отдельный период, является затратами в стоимостном выражении” [38]; “В качестве расходов за отчетный период понимаются такие уменьшения стоимости имущества предприятия (связанные с его полным использованием или износом), которые влекут за собой платежи.

<sup>6</sup> 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).

<sup>7</sup> Семантика (англ. *semantics* < греч. *sēmantikós* обозначающий) – смысловая сторона языка – слов, частей слов, словосочетаний, предложений [15].

Поняття затрат характеризує зменшення вартості майна підприємства. Однак це поняття визначають ще два обставини. По-перше, в затратах враховується тільки те зменшення вартості майна підприємства внаслідок його поточної діяльності, яке з точки зору цілей цієї діяльності представляється цілеспрямованим. По-друге, в затрати входять і такі їх складові частини, які не пов'язані з платежами, наприклад, списання на амортизацію і зносу... Відповідно витрати враховуються в звіті про прибутки і збитки як показники, пов'язані з платежами, а затрати застосовуються в калькуляції собівартості продукції і в господарській бухгалтерській звітності” [30]; Згідно Я.В. Соколову, “Затрати – це частина витрат, які стануть такими в наступні звітні періоди. Якщо в даному звітному періоді витрати не були списані на затрати, то говорять про їх капіталізацію. Списання витрат представляє собою їх декапіталізацію” [24]; По думці авторів В.В. Ковалева і Віт.В. Ковалева, “...затрати, по-перше, виникають тоді і тільки тоді, коли проводиться порівняння відповідних витрат і нарахунків, з однієї сторони, з доходами – з іншої, і по-друге, вони завжди “прив'язані” до того періоду, за який обчислюється фінансовий результат [14]. Як зауважує Н.Н. Карзаєва, “Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в сучасному світі спрямовані на відображення дії принципу порівняності... ідея порівняності повинна пронизувати всю систему бухгалтерського обліку” [13]. Згідно з принципом порівняності, складання балансу, як виявлення фінансового результату, складається саме в розподілі доходів і витрат за періодами. При цьому, стверджують автори В.В. Ковалев, Віт.В. Ковалев, “Іменно затрати важливі для обчислення фінансового результату, оскільки останній розраховується порівнянням доходів з витратами (або їх частиною), цей дохід обумовлений” [14]. М.І. Кутер також вважає, що “Метод відповідності доходів і витрат передбачає списання в витрати звітного періоду тільки тих конкретних витрат, які фактично забезпечили отримання реалізаційних доходів” [16].

Однак згідно з нормативними документами, що регулюють бухгалтерський облік в Російській Федерації, під витратами розуміється декапіталізація активів, яка стосується фінансових результатів даного звітного періоду. Таке розуміння витрати містить п. 2 Положення про бухгалтерський облік (ПБУ) 10/99 “Витрати організації”: “Витратами організації визнається зменшення економічних вигод в результаті виходу активів (грошових засобів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу цієї організації”.

Отже затрати розглядаються як капіталізовані витрати, тобто вихід активу і (або) виникнення зобов'язання, яке формує вартість будь-якого активу. В обох випадках мова йде про витрати, але якщо вони стосуються фінансових результатів даного звітного періоду, а якщо вони включаються в актив, збільшуючи його оцінку, то стають затратами.

*Так, витрати по придбанню активів, наприклад, товарів – це не витрати, а зміна структури активу балансу. Але витрати можна одразу віднести на результати поточного звітного періоду, наприклад,*

*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.

Вместе с тем, разграничение понятий “расходы” и “затраты” в бухгалтерском учете 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, который не учитывается в балансе, вследствие юридической доминанты в бухгалтерском учете, основывающуюся на номиналистической теории денег.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

1. *Абрамов В.П.* Семантические поля русского языка. М., 2003. 114 с.
2. *Абрамов Н.* Словарь русских синонимов и сходных по смыслу выражений. СПб, 1900. 286 с.
3. Большой толковый словарь русского языка. СПб., 1998. 814 с.
4. *Брагина А.А.* Синонимы в русском языке. М., 1980. 123 с.
5. *Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А.* Энциклопедический словарь. Ярославль, 1991. Т. 2. 345 с.
6. *Горбачевич К.С.* Словарь синонимов русского языка .М., 2006. 456 с.
7. *Даль В.* Толковый словарь. СПб., 1880. Т. 1. 698 с.
8. *Евгеньева А.П.* Синонимы русского языка и их особенности. Л., 1972. 111 с.
9. *Еременко Т.В.* Концепция амортизации О. Шмаленбаха // Финансы и бизнес. 2010. № 3. С. 160-173.
10. *Ефремова Т.Ф.* Новый словарь русского языка. М., 2000. Т. 1. 615 с.
11. Затраты // Большая Российская Энциклопедия. 2010. Т. 4. С. 39. 875 с.
12. Затраты // Новая Российская Энциклопедия. 2010. Т. 4. С. 39. 914 с.
13. *Карзаева Н.Н.* Оценка как инструмент достижения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]: автореф. дисс... д-ра экон.наук: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика; С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов. СПб, 2006. 31 с.
14. *Ковалев В.В., Ковалев Вит. В.* Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). М.: Проспект, 2006. 430 с.
15. *Крысин Л.П.* Толковый словарь иноязычных слов. М.: Эксмо, 2007. 940 с.
16. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2007. 591 с.
17. *Ожегов С.И.* Толковый словарь русского языка. М., 1978. 846 с.
18. *Пеньковский А.Г.* Очерки по русской семантике. М., 2004. 234 с.
19. Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации”
20. ПБУ 1/98, утв. Приказом Минфина РФ от 01.12.1998 г. № 60н (в ред. от 30.12.2006 г.).

21. Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина РФ № 33н от 06.05.1999 г. (в ред. от 27.11.2006 г.).
22. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. 221 с.
23. *Соколов Я.В.* Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета // Бухучет в сельском хозяйстве. 2008. № 4. С. 35-43.
24. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. 495 с.
25. *Соколов Я.В., Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах. М.: Проспект, 2005. 659 с.
26. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Бухгалтерский учет для руководителя. М.: Проспект, 2005. 231 с.
27. *Стоян П.В.* Малый толковый словарь русского языка. Пг., 1916. 423 с.
28. *Тюрго А.* Избранные философские произведения. М., 1937. 672 с.
29. *Ушаков Д.Н.* Толковый словарь русского языка. М., 1934. Т. 1. 675 с.
30. *Ширенбек Х.* Экономика предприятия / Пер. с нем. /Под ред. Бойко И.П., Валдайцева С.В., Рихтера К.М.: Питер, 2005. 847 с.
31. *Шмелев Д.И.* Проблемы семантического анализа лексики. М., 2006. 137 с.
32. *Энгельс Ф.* Диалектика природы // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 14. 516 с.
33. *Юшматов Н.В.* Словарь иностранных слов. М., 1983. 621 с.
34. *Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. 10. Aufl. Bremen, 1948. 512 S.
35. *Schmalenbach E.* Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 4. Aufl. Leipzig, 1927. 416 S.
36. *Schmalenbach E.* Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre // Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ZfhF). 1919. 13. Jg. S. 65-101.
37. *Schmalenbach E.* Die Abschreibung // Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ZfhF). 1908/1909. 3. Jg. S. 81-89.
38. *Schneider D.* Betriebswirtschaftslehre. 4.Bd.: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft. München, Wien, 2001. 1088 S.
39. *Schneider D.* Betriebswirtschaftslehre. 2.Bd.: Rechnungswesen. München, Wien, 1997. 527 S.
40. *Schneider D.* Abschreibungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung // Die Wirtschaftsprüfung. 1974. Jg. 27. Nummer 14. S. 365-376.