

СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ И ИХ СОПОСТАВЛЕНИЕ С ДРУГИМИ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ КАТЕГОРИЯМИ

А. В. Куликова, студентка V курса факультета учета и финансов Саранского кооперативного института (филиала) АНО ВНО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»,

Рассмотрены проблемы формирования затрат, расходов и издержек в финансовом и управленческом учете, в отечественной и зарубежной практике.

Ключевые слова: затраты, издержки, расходы, стоимость, управление.

Каждая производственная единица любого направления и отрасли стремится к получению возможно большего дохода от своей деятельности. Предприятие старается не только продать свой товар по выгодной цене, но и сократить свои затраты на производство и реализацию продукции. На первый план выходят неценовые факторы завоевания рынка. Управление затратами в целях формирования их оптимальной структуры, а также снижения их величины позволяет снизить цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает предприятию возможность сохранить или даже укрепить свои позиции на рынке.

В условиях рыночных отношений очень важно не только изучение сущности затрат и их характеристики, но и вопросов их влияния на прибыль. Затраты рассматриваются во многих экономических науках, однако наибольшую роль они выполняют в управленческом учете. Менеджерам разных уровней требуется информация о затратах для исчисления прибыли, маржинального дохода, себестоимости, остатков товарно-материальных ценностей, выбора ассортиментной политики, политики технического перевооружения, мотивации и др. Данных финансового учета о наличии в целом по предприятию или традиционным объектам калькулирования недостаточно для принятия решений по оперативному, тактическому и стратегическому управлению. Поэтому поставленные проблемы исследования затрат являются особенно актуальными в условиях рынка.

В отечественных и зарубежных учебных и научных изданиях, в нормативных актах часто используются три термина, отличия и область применения которых строго не определены - это затраты, издержки и расходы.

Наиболее ранними из перечисленных категорий явились издержки. Их появление в экономической литературе можно связать с использованием термина «стоимость» в значении «ценность», что повлекло за собой замену термина «стоимость производства» термином «издержки производства». [2, с. 210]

Многие экономисты внесли существенный вклад в изучении издержек. Их исследовали ещё классики политической экономии: А.Смит ввел понятие абсолютных издержек, Д. Рикардо – автор теории сравнительных издержек. Под термином «издержки» они понимали средние общественные затраты на единицу, т.е. то, чего стоила отдельная единица продукции на среднем предприятии. Большой вклад в анализ теории издержек внес К.Маркс, согласно которому все затраты имеют «трудовой» характер.

В конце XIX века появляется ряд новых концепций. У маржиналистов (Менгер, Визер) издержки предстают как психологическое явление, основанное на предельной полезности.

Институционалистическая теория издержек наиболее ярко представлена в работах Дж.К.Кларка («Исследование экономики накладных издержек») и Дж.А.Гобсона. Первый занимался проблемой накладных, а также подробно исследовал различные типы издержек: индивидуальные и общественные, абсолютные, дополнительные, финансовые, производственные, долгосрочные, краткосрочные. [16, с. 97]

Неоклассические концепции издержек производства рассматривают их как сумму затрат (постоянных и переменных) на приобретение факторов производства.

В последнее десятилетие широкую известность приобрела теория транзакционных издержек, разрабатываемая представителями неоинституционализма. Сюда относят главным образом издержки обращения, т.е. расходы по реализа-

ции товаров (реклама, содержание рынков и т.д.). Понятие транзакционных издержек ввел американский экономист Р.Коуз. [7, с.56]

Современная теория и практика дает разнообразные определения издержек. Так, ряд специалистов (Гущина И.Э, Балакирева Н.М [4, с. 38]) представляют издержки как экономическую трактовку, выражающую совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг).

М.А. Вахрушина характеризует издержки как денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью [1, с. 48].

В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев под издержками понимают совокупность перемещений финансовых средств, относящихся к активам, если они способны приносить доход в будущем, или к пассивам, если это не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период.[12, с.56]

Г. Р. Хамидуллина [13, с. 45] и В.Э. Керимов [9, с. 41] считают, что термин «издержки» применяемый в экономической теории, - это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Т. П. Карпова [8, с. 54] к издержкам производственной сферы деятельности относит издержки, обусловленные технологией производства, зависящие от объема выпуска продукции и составляющие вещественную основу выпущенного продукта.

В зарубежной специальной литературе издержки трактуются как сумма средств, необходимых для приобретения или производства товара или услуг, или как расходы, денежная оценка которых соответствует основным требованиям составления отчетности.

В экономической энциклопедии издержки трактуются как денежное выражение ценности экономических ресурсов, затрачиваемых при совершении экономическим субъектом каких-либо действий.[15, с.67]

Трактовка понятия «затрат» также неоднозначна. Чтобы понять, каким образом учетные системы вычисляют затраты и эффективно сообщают учетную

информацию заинтересованным лицам, требуется четко понимать, что в каждом конкретном случае означает термин «затраты». Он имеет множество значений и в различных ситуациях применяется по-разному.

Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов, задействованных на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Как видно из определения, они характеризуются:

–денежной оценкой различных видов ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных ресурсов;

–целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или какой-то из её стадий);

–определенным периодом времени, то есть должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.[11, с.42]

Необходимо отметить ещё одно важное свойство затрат: если затраты не вовлечены в производство и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то они превращаются в запасы сырья, материалов, запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и т.д. Из этого следует, что затраты обладают свойством запасоемкости, и в данном случае они относятся к активам предприятия.

Основными признаками затрат являются: динамизм; многообразие; трудности из измерения и оценки; сложность и противоречивость влияния на экономический результат. [12, с.12]

К. Друри дает следующее определение: «Затраты - это часто используемое понятие, отражающее денежные измерения всех ресурсов, затраченных для достижения такой конкретной цели, как приобретение какого-то товара или какой-то услуги» [5, с. 23].

Ч. Хорнгрен, Дж. Форстер считают, что в бухгалтерском учете затраты определяются как совокупность ресурсов, использованных на достижение какой-либо цели [14, с. 61]. По их определению затраты - это сумма денежных

средств, которую необходимо уплатить за приобретенные товары или услуги. Они выделяют прогнозные, бюджетные и фактические затраты. Под фактическими или историческими понимаются реально произведенные затраты.

Р. Энтони и Дж. Рис отмечают, что затраты – это уменьшение активов (обычно денег) или увеличение обязательств (чаще всего счетов к оплате), связанные с возникновением издержек.[17, с.34]

Согласно МСФО, затраты представляют собой расходование или какое-либо другое использование активов или принятие обязательств в течение периода в связи с доставкой и производством товаров, оказанием услуг, выполнением различных работ, ведением другой деятельности, составляющей непрерывную основную деятельность организации (SFAC № 5).

Многие специалисты считают, что в основе категорий издержек и затрат положен разный смысл, причем некоторые утверждают, что понятие «издержки» шире понятия «затраты», поскольку издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции или её частей.

Например, издержки производства – это материальные, трудовые, финансовые и другие виды продукции. Кроме того, издержки включают в себя специфические затраты: на социальные нужды, потери от брака, гарантийный ремонт и т.д. [11, с.44]

Известен и такой подход: затраты в управленческом учете – выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. [6, с.53]

Так, академик В. И. Видяпин и академик Г. П. Журавлева считают, что следует различать понятие «затраты» и «издержки», что связано с различием соответственно расходуемых на производство ресурсов (материальных, природных, трудовых и пр.) и их стоимостной оценки. Поэтому издержки – это не просто затраты, а затраты ресурсов, принявшие на рынке стоимостную форму. [2, с.45]

Профессор В. Я. Горфиннелъ, профессор В. А. Швандер считают, что издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходится затраты на законченный продукт или на незавершенное производство. В этом отношении издержки производства и затраты на производство близки по своему экономическому содержанию. Но если первое понятие обычно употребляют относительно затрат по их назначению, то второе обычно соотносят с затратами по экономическим элементам. [15, с.134]

Отличие издержек и затрат может быть сформулировано следующими положениями:

1. Затраты и издержки различаются сущностной экономической природой оценки. Затраты имеют расчетную природу оценки, находят свое отражение во внутреннем учете, зависят от применяемой системы учета и не обязательно связаны с потоками платежей на предприятии. Издержки не имеют платежную природу и отражаются в финансовом учете предприятия.

2. У затрат могут отсутствовать признаки издержек: ряд затрат в производственном учете не имеет аналогов среди издержек (расчетные риски, расчетная заработная плата предпринимателя в индивидуальных частных предприятиях).

3. Отсутствие у издержек прямой связи с изготовлением продукции. Хотя они и возникают в отчетном периоде в рамках производственного процесса, не всегда связаны с изготовлением продукции.

Среди специалистов есть и такие, которые считают, что по своему содержанию затраты шире издержек и обосновывают это тем, что затраты осуществляются применительно ко всей хозяйственной деятельности предприятия, а издержки – только к производственной сфере.

Некоторые ученые данные категории отождествляют. Например, в научной литературе употребляются словосочетания «издержки производства и обращения» или более короткое определение – «затраты», так как по действующим нормативным документам под затратами понимаются по существу затраты,

связанные с производством и реализацией продукции, не смотря на то, что по своему назначению это относится не только к затратам, которые включены в себестоимость готовой продукции, но и к незавершенному производству.

Понятие «издержки» используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ услуг). Понятие «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

В качестве идентичных можно рассматривать также понятие «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и «расходы по обычным видам деятельности». При этом понятие «издержки производства и обращения» в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания. [10, с.225]

Наиболее полно в нормативных актах раскрыто понятие расходов. Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательства, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках.

Согласно НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (п.1 ст. 252 НК РФ).

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п.3 ст. 52 НК).

В п.9 ПБУ 10/99 по сути изложен механизм перехода от расходов организации к себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость произведенной продукции, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности: признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды; переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды. [1, с.55]

Подавляющее большинство авторов считают, что затраты и расходы – разные понятия. Исходя из приведенных определений, различие между затратами и расходами представляются в следующем. Расходы – это затраты:

- определенного периода времени;
- документально подтвержденные и экономически оправданные;
- полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию;
- возникновение затрат сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности, расходы же отражаются в «Отчете о прибылях и убытках». [1, с.56]

Кроме того, в отличие от затрат, расходы не могут быть в состоянии запасённости, относиться к активам предприятия.

Понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут совпадать.

Разные подходы и интерпретация анализируемых понятий существуют не только в теории, но и на практике. Для бухгалтера затраты – это основная категория, которая отражает стоимостные оценки ресурсов, используемых организацией в процессе деятельности. Специалист по налоговому учету признает не все затраты, а определенные из них - те, которые являются расходами в целях нало-

гообложения. Финансист связывает расходы с платежами или выплатами, легко отслеживаемыми как движение денежных средств по денежным счетам [3, с.57], [12, с.8].

Существенное значение неопределенность терминологии приобретает в связи с тем, что нет строгого деления затрат (расходов, издержек) в зависимости от принципа соответствия, согласно которому расходы уменьшают доходы того же отчетного периода.

Следовательно, решением данной проблемы может стать сформированное соответствие расходов и доходов. Т.е. в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / - 4-е изд., стер./ М. А. Вахрушина – М.: Омега – Л, 2005 . – 576 с.
2. Видяпин В. И. Экономическая теория: Учебник/ В.И. Видяпин, А. И. Добрынина. – М.: ИНФРА – М, 2003.- 714 с.
3. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб./ О. Н. Волкова – М.: ТК Велби, издательство Проспект, 2007. – 472 с.
4. Гущина И. Э. Управленческий учет: основы теории и практики: учеб. пособие/ И. Э. Гущина – М.: КНОРИС, 2004. – 192 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет. Пер. с англ.; Учебник/ К. Друри – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов/ В. Б. Ивашкевич – М.: Юричь, 2003. – 618 с.
7. Иохин В. Я. Экономическая теория: введение в рынок и микроэкономический анализ: Учебник/ В. Я. Иохин – М.: ИНФРА-М, перераб. и доп. 2005. – 512 с.
8. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для ВУЗов/ Т. П. Карпова – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.
9. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., изм. и доп./ В. Э. Керимов – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о». – 460 с.
10. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебник/ Н. П. Кондраков – М.:ИНФРА-М, 2006. – 592 с.

11. Скляренко В. К. Классификация и состав затрат на производство и реализацию продукции/ В. К.Скляренко// Справочник экономиста. – 2005 – №8 – С.40-47.
12. Соколов А. Ю. Подготовительная работа к мероприятиям по сокращению затрат/ А. Ю. Соколов// Экономический анализ: теория и практика. – 2006 – №21 – С.43-46.
13. Хамидуллина Г. Р. Издержки обращения: учет, анализ, контроль/ Г. Р. Хамидуллина – М.: «Экзамен», 2002. – 320 с.
14. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 416 с.
15. Экономика предприятия: Учебник для вузов / Л. Я. Аврашков, О. В. Антонова и др. под ред. проф. В.Я., Горфинкеля – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2008. – 712 с.
16. Экономическая теория/ Под ред.А. И. Добрынина, Л. С. Тарасевича. Учебник для Вузов – Питер Пабблишинг , 2005 - 480 с.
17. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер с англ. / под ред. А.М. Петрачкова – М.: Финансы и статистика, 2006. – 496.