

Рогатенюк Э.В.

РАСХОДЫ, ИЗДЕРЖКИ, ЗАТРАТЫ: СУЩНОСТЬ И ВИДЫ

Постановка проблемы. В связи с реформированием национальной системы бухгалтерского учета согласно международным стандартам в отечественной теории и практике хозяйствования стали использоваться как равнозначные категории «расходы», «издержки» и «затраты». Заменена в украинской нормативно-правовой литературе трех самостоятельных терминов одним – «расходы» (на украинском «витрати») - привела к серьезным терминологическим неувязкам, усложнила процессы исчисления себестоимости и формирования цен на продукцию (товары, работы, услуги). Определенность в этом вопросе необходима для разработки правильной учетной политики и ценовой стратегии предприятия.

Цели и задачи исследования. В силу вышеизложенного, целью статьи является уточнение содержания понятий «расходы», «издержки», «затраты» и анализ современных подходов к их классификации. Для реализации поставленной цели автором предлагается проанализировать стадии движения общественного продукта с трех точек зрения: во-первых, как процесс «приобретение» → «использование» → «оценка» → «реализация»; во-вторых, как процесс «экономические ресурсы» → «затраты» → «издержки» → «цена»; в-третьих, как процесс «экономические ресурсы» → «затраты» → «себестоимость» → «цена» (табл.1).

Таблица 1. Характеристика стадий движения общественного продукта

Стадии движения общественного продукта:		Формы движения общественного продукта:	Сферы общественного производства:
«приобретение»	«экономические ресурсы»	стоимостная → материально-вещественная	сфера обращения → сфера производства
«использование»	«экономические ресурсы» → «затраты»	материально-вещественная	сфера производства (производственное потребление)
«оценка»	«затраты» → «издержки» или «затраты» → «себестоимость»	стоимостная	сфера обращения (обмен и распределение)
«реализация»	«издержки» → «цена» или «себестоимость» → «цена»	стоимостная → денежная	сфера обращения (личное потребление)

Анализ проблемы. Анализ движения общественного продукта как процесса «приобретение» → «использование» → «оценка» → «реализация» показал, что для осуществления производственной деятельности субъектами хозяйствования (государством, предприятиями и домашними хозяйствами) в соответствии с выбранной технологией приобретаются необходимые средства производства, нанимается персонал определенной квалификации. Результатом их использования является необходимая обществу продукция, которая после предварительной стоимостной оценки реализуется потребителям и получает конечную (денежную) оценку. Данный подход к анализу стадий движения общественного продукта характерен для экономической теории (политической экономии).

Анализ движения общественного продукта как процесса «экономические ресурсы» → «затраты» → «издержки» → «цена» показал, что в соответствии с выбранной технологией из имеющихся в обществе ограниченных экономических ресурсов выбираются и приобретаются только необходимые. Затем, в процессе их производственного использования, экономические ресурсы становятся затратами, а после их стоимостной оценки – издержками. По мнению датских ученых Й. Ворста и П. Ревентлоу «издержки – это денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых для осуществления предприятием своей производственной и реализационной деятельности» [4, с.50]. В этом определении термины «издержки» и «затраты» практически идентичны. Объясняется это тем, что английский термин «costs» в русских изданиях часто переводят не только как «издержки», но и как «затраты», «расходы», «себестоимость» [3, с.44].

Анализ движения общественного продукта как процесса «экономические ресурсы» → «затраты» → «себестоимость» → «цена» отражает сложившееся в отечественной экономической литературе мнение, согласно которому затраты предприятия на производство и реализацию продукции принято называть себестоимостью, а расчет ее величины – калькулированием себестоимости. То есть, *себестоимость* продукции представляет собой «...персонифицированные затраты, связанные с результатом деятельности» [14, с.15].

Однако необходимо отметить, что в себестоимость продукции предприятия помимо текущих издержек, связанных с ее производством и реализацией, включаются трансферты, выраженные в денежном выражении [13, с.177]. Понятие «трансферт» означает перевод или перенос, а «трансфертный платеж» - выплата кем-либо денег, взамен которых плательщик не получает ни товаров, ни услуг. К трансфертам, включаемым в себестоимость продукции, относят: отчисления на социальные мероприятия; налоги, сборы и обязательные платежи; прочие трансферты [13, с.174-177].

Также необходимо отметить, что понятие «себестоимость» связано не только с суммой затрат, но и с объектом учета. Так, в управленческом учете выделяют технологическую, производственную и полную себестоимость готовой продукции, полную себестоимость реализованной продукции [14, с.15-16]. По мнению Б.С. Юровского себестоимость продукции не имеет одного объективного значения [14, с.11], а ее величина зависит от метода ее расчета: простого, нормативного, позаказного, поперечного [8, с.68].

В зарубежной экономической литературе нет аналогов термину «себестоимость», вместо него используется термин «совокупные затраты», что вносит дополнительные трудности при адаптации западных практик рассмотренных экономических категорий к отечественной практике хозяйствования.

Таким образом, мы видим, что когда предприятие приобретает средство производства, цена покупки составляет *расход* предприятия. Момент расхода, сумма которого регистрируется в бухгалтерских документах предприятия, как правило, совпадает с поставкой данного средства производства. Если же происходит выплата денег из кассы, с банковского и прочих счетов предприятия, это называется *платежом*. Платеж может осуществляться в момент приобретения средства производства, однако о нем же речь идет и в момент выплаты заработной платы, снятия денег на личные нужды владельца и т.п. В случае производительного использования того или иного производственного фактора речь идет об *издержках* предприятия. А поскольку эти издержки включаются в отчеты предприятия и рассчитываются затратными методами, то их называют бухгалтерскими издержками или *затратами* [4, с.14, 50].

Следовательно, различия между понятиями «затраты» и «расходы» возникают при рассмотрении хозяйственных операций в тесной связи с периодом времени, к которым они относятся, что является чисто бухгалтерским подходом [11]. «...Определение издержек...не содержит расход как необходимое условие, в то время как понятие затрат предполагает расход. Следовательно, существуют издержки, которые никогда не являются расходами и, уже поэтому, не представляют собой затрату» [9, с.35] (например, издержки упущенных возможностей или альтернативные издержки).

Различия между понятиями «затраты» и «издержки» производства в отчетном периоде практически отсутствуют. Они возникают, если мы рассматриваем содержание этих понятий в динамике и не только в рамках производственного процесса (например, экономические издержки и бухгалтерские затраты); сравниваем по величине стоимости (например, амортизационные отчисления, начисленные бухгалтерским и налоговым методами); рассчитываем различными методами (например, издержки, рассчитанные затратным методом идентичны затратам, а маржинальным – нет).

Результаты исследования

Проведенный анализ показал, что содержание категорий «расходы», «затраты», «издержки» необходимо рассматривать с точки зрения экономической теории, экономики предприятия и бухгалтерского учета (табл.2).

Таблица 2. Содержание категорий «расходы», «затраты», «издержки» в разделах экономической науки

Категории	Разделы экономической науки:			
	экономическая теория		экономика предприятия	бухгалтерский учет
	микроэкономика	макроэкономика		
«расходы»	Расходы = издержкам	В сумме все решения домашних хозяйств (о приобретении товаров и услуг) превращаются в совокупные расходы. Совокупные расходы = совокупному спросу [12, с.415, 453]	Цена покупки предприятием средств производства [4, с.14]	Уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или уменьшения обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала предприятия [2, с.895; 10]
«издержки»	Издержки (costs) – расходы фирмы на производство товара и услуг, проданных в течение определенного периода времени [12, с.773]	Общественные издержки производства – это совокупность живого и овеществленного труда, находящаяся в стоимостном выражении [8, с.6]	Израсходованная на что-либо сумма, истекшие затраты [2, с.313] Затраты на вводимые факторы производства или экономические ресурсы [1, с.74]	Явные (фактические) затраты на производство и реализацию продукции [4, с.14]
«затраты»	Издержки, включенные в отчеты предприятия и рассчитанные затратными методами [4, с.50]	Затраты общества = совокупным расходам	Стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и др. [1, с.68]	Денежное выражение бухгалтерских издержек [10, 34] Потребленные, потраченные или потерянные материальные, трудовые и финансовые ресурсы для извлечения прибыли в процессе хозяйственной деятельности предприятия [5, с.5]

Наиболее распространенной в экономической литературе и применяемой в практике хозяйствования является *классификация затрат* по девяти признакам, изложенная в «Методических рекомендациях по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» [7]. Согласно этому нормативному документу при классификации затрат используют девять основных признаков (пункты 1-9 табл.3). По мнению автора, к нормативным классификационным признакам следует добавить признаки «возможность охвата», «целесообразность расходования», «степень контролируемости», предложенные соответственно В.С. Мякотой [8, с.12-13] и В.С. Лень В.С. [6, с.33], что позволит более эффективно управ-

лять затратами. Тогда полную классификацию затрат можно представить следующим образом (табл.3).

Таблица 3. Классификация затрат

Признаки классификации затрат	Виды затрат
1. По центрам ответственности (по месту возникновения) [8]	1.1. Затраты на производство 1.2. Затраты цеха 1.3. Затраты участка 1.4. Затраты технологического передела 1.5. Затраты службы
2. По видам продукции (товаров, работ, услуг) [7]	2.1. Затраты на изделие 2.2. Затраты на типовые представители изделий 2.3. Затраты на группы однородных изделий 2.4. Затраты на одноразовые заказы 2.5. Затраты на полуфабрикаты 2.6. Затраты на валовую продукцию 2.7. Затраты на товарную продукцию 2.8. Затраты на реализованную продукцию
3. По единству состава (однородности) расходов [7]	3.1. Одноэлементные затраты 3.2. Комплексные затраты
4. По видам затрат [7]	4.1. Затраты по экономическим элементам 4.2. Затраты по статьям калькуляции
5. По способу перенесения стоимости на продукцию [7]	5.1. Прямые затраты 5.2. Косвенные (непрямые) затраты
6. По степени влияния объема производства на уровень затрат [7]	6.1. Условно-переменные затраты 6.2. Условно-постоянные затраты
7. По календарным периодам [7]	7.1. Текущие затраты 7.2. Долгосрочные затраты 7.3. Одноразовые затраты
8. По определению отношения к себестоимости продукции [7]	8.1. Затраты на продукцию 8.2. Затраты периода
9. По отношению к процессу производства	9.1. Затраты основные 9.2. Затраты накладные
10. По целесообразности расходования [8, с.12-13]	10.1. Производительные затраты 10.2. Непроизводительные затраты
11. По возможности охвата [6, с.33]	11.1. Планируемые затраты 11.2. Фактические затраты

Данная классификация затрат широко используется как в экономике предприятия, так и в бухгалтерском учете. Однако при классификации затрат, в первую очередь, учитываются затраты, связанные с формированием производственной себестоимости, что повышает достоверность данных бухгалтерского учета, но снижает ценность этих данных для экономической работы и анализа полной себестоимости продукции, а также не учитывает возможности предприятия заниматься неосновной и финансово-инвестиционной деятельностью. Этот недостаток компенсируется при классификации расходов, который используется в бухгалтерском учете (табл.4).

Таблица 4. Классификация расходов

Признаки классификации затрат	Виды расходов
1. По типам производства [10, 11]	1.1. Расходы на основное производство 1.2. Расходы на неосновное производство
2. По отношению к готовому продукту [10, 11]	2.1. Расходы на незавершенное производство 2.2. Расходы на готовую продукцию
3. По видам деятельности [10, 11]	3.1. Расходы от обычной деятельности 3.2. Операционные расходы 3.3. Другие операционные расходы 3.4. Расходы финансовой деятельности 3.5. Расходы от инвестиционной деятельности 3.6. Чрезвычайные расходы
4. По способу включения в себестоимость продукции [10, 11]	6.1. Расходы, включаемые в себестоимость реализованной продукции 6.2. Расходы, связанные с операционной деятельностью, но не включаемые в себестоимость продукции 6.3. Смешанные расходы

Для разработки экономической стратегии и тактики предприятия необходимо учитывать основные виды группировок издержек, представленные в таблице 5. Различные классификации издержек широко используются в микроэкономике, частично в экономике предприятия, но не в бухгалтерском учете.

Таблица 5. Классификация издержек

Признаки классификации затрат	Виды издержек
1. По способу использования в производстве ресурсов предприятия [1, с.75; 9, с.34]	1.1. Явные издержки 1.2. Вмененные издержки 1.3. Неявные издержки
2. По принадлежности производственных ресурсов субъекту хозяйствования [1, с.75; 9, с.34]	2.1. Внешние издержки 2.2. Внутренние издержки
3. В зависимости от сферы осуществления [1, с.75]	3.1. Производственные издержки 3.3. Трансакционные издержки
4. Для выяснения сущности прибыли [5, с.5–7]	4.1. Экономические издержки 4.2. Бухгалтерские издержки
5. По отношению к объему производимой продукции [1, с.76; 6, с.33]	5.1. Валовые (совокупные, общие) издержки 5.2. Средние (удельные) издержки 5.3. Предельные издержки
6. В зависимости от объема производства [1, с.76; 6, с.33; 12, с.142]	6.1. Постоянные издержки 6.2. Переменные издержки 6.3. Остаточные издержки 6.4. Стартовые издержки 6.5. Общие издержки

Выводы и предложения

Таким образом, данный методологический подход позволяет уточнить содержание категорий «расходы», «издержки», «затраты» и выявить признаки их классификации. Предложенные автором схемы классификации расходов, издержек и затрат могут быть использованы украинскими предприятиями при разработке учетной политики и стратегии ценообразования.

В дальнейшем необходимо исследовать возможности использования рассмотренных подходов к классификации затрат при обосновании методики формирования цены на продукцию (товары, работы, услуги) конкретной отрасли.

Источники и литература

1. Бережная И.В., Михуринская Е.А. Экономика предприятия: Учебное пособие. – Симферополь: «Крымская академия природоохранного и курортного строительства», 2002. – 130 с.
2. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
4. Ворст Й., Ревентлоу П. Экономика фирмы: Учеб. / Пер. с датского А.Н. Чекановой, О.В. Рождественского. – М.: Высш. шк., 1994. – 272 с.
5. Козырева Т.В. Учет издержек в туризме: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 224 с.
6. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
7. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Государственного комитета промышленной политики Украины от 02.02.2001 г., № 47
8. Мякота В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації. – Х.: Фактор, 2002. – 264 с.
9. Пожарицкая И.М., Пилатова Т.Н. Бухгалтерский подход к определению затрат // Экономика и управление. – 2004. - № 1. – С. 33-35
10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г., № 87
11. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г., № 318
12. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика: Пер. с англ. со 2-го изд. – М.: «Дело ЛТД», 1993. – 864 с.
13. Экономика производственной фирмы: Учебное пособие / Авторский коллектив по ред проф. Ефремова А.В. – Симферополь: Таврида, 2000. – 600 с.
14. Юровский Б.С. Себестоимость продукции: планирование, учет, анализ. – Харьков: Центр Консульт, 2003. – 208 с.

Святохо Н.В.

ВИКОРИСТАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ ІНДИКАТОРІВ ТІНЬОВОЇ ЕКОНОМІКИ

У сучасних умовах переходу України до ринкової економіки та прагненні до вступу у ЄС гостро поставила проблема обліку тіньової економіки, яка істотно впливає на усі показники економічного розвитку