

УДК 339.9:334.716(477)

## ЗАТРАТЫ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ– КЛАССИФИКАЦИОННЫЙ АСПЕКТ

*Валуев Ю.Б.*

*Розглянуто проблемні питання класифікації витрат промислових підприємств, запропоновано рішення щодо розширеного уявлення про деякі їхні характеристики*

**Постановка проблемы.** В формировании информационных моделей затрат в системе управления внешнеэкономической деятельности (ВЭД) промышленного предприятия, в разной степени обособленной от его процессов на внутреннем, национальном рынке, содержится много дискуссионного и нерешенного.

Это прежде всего касается классификации затрат, раскрывающих их по совокупности объективно существующих признаков. Научно обоснованные классификации служат отправным моментом в построении информационных моделей, используемых в принятии решений в рамках оперативного, текущего и стратегического управления.

К сожалению содержащиеся в литературе классификации, с одной стороны, во многом повторяют результаты, которые были получены предшественниками еще в далеком прошлом, хотя сами по себе затраты не претерпели принципиальных существенных изменений как по составу, так и другим качественным характеристикам, определяющим подход к построению моделей. Но вхождение отечественной промышленности в рыночную среду привело к возникновению совершенно новых экономических процессов и связанных с ними затрат, вполне естественно не отраженных в классификациях нерыночной эпохи.

С другой стороны, стремление многих современных исследователей переориентироваться применительно к новым, уже рыночным реалиям и получить отличающиеся научной новизной классификации затрат, которых прежде не было, привело к появлению в этой области некоторых необоснованных подходов, связанных, в частности, с делением затрат по направлениям управленческой деятельности [1-4], по видам учета [5-6], с рассмотрением затрат сфер снабжения, производства и сбыта в значении не экономических, а логистических [7-8].

Понятно, что использовать эти новые идеи в разработке реальных информационных моделей затрат, адекватных самим затратам, использовать, на наш взгляд, просто не имеет смысла.

**Цель и основные задачи статьи.** Цель статьи заключается, исходя из этого в углублении классификации затрат промышленного предприятия в условиях развития внешнеэкономического направления его деятельности. Такие основные задачи поставлены в ней автором:

- установить наиболее общие недостатки, допущенные в существующих классификациях;
- привести доказательства необоснованности концепций «разные затраты для разных целей», деления их по видам учета, рассмотрения их в качестве логистических;
- обосновать необходимость использования двух видов экономических моделей – базовых моделей поведения предприятия и информационных моделей самих затрат, раскрывающих их содержание и целевое назначение;
- обосновать целесообразность сохранения классификаций, действительно нужных для построения информационных моделей в широком их значении и дополнения ее группировками, специфическими для ВЭД.

**Основное содержание статьи.** Разнообразие самих процессов ВЭД обуславливает необходимость использования в предприятии двух видов экономических моделей:

- *базовых моделей поведения предприятия* в области экономики, под которыми мы понимаем концептуальное видение общего подхода к планированию, учету, контролю, оценке и стимулированию определенным образом обособленных в пространстве процессов, т.е. моделей, повторяющих содержание процессов по наиболее существенным характеристикам и определяющих содержание и направленность информационных моделей уже конкретных экономических процессов. Имеются в виду поведенческие *модели затрат, доходов, прибыли;*
- *информационных моделей, разрабатываемых в рамках отдельных функций управления* – планирования, учета, контроля, отражающих желаемые, а также реальные, но уже конкретные стоимостные и количественные показатели.

Модель затрат в ее реальном информационном виде основывается на классификации по совокупности объективно существующих признаков, всесторонне раскрывающих их содержание и назначение. Именно они служат первоисточником построения моделей затрат, наполняющих базовую поведенческую модель затрат конкретным экономическим содержанием.

Затратные информационные модели нужно применять в случаях, когда:

- операции экспорта-импорта носят разовый или периодический характер и нивелируются в расходах обычной деятельности на национальном рынке в связи со снабженческой, сбытовой и другими видами деятельности. В этом случае не имеет смысла создавать обособленные системы их планирования, учета, анализа, потому что вполне достаточно контролировать расходы по каждой отдельной хозяйственной операции;
- инновационные и другие процессы осуществляются совместно с иностранными партнерами и не предусматривают получения прибыли. В этом случае создается структура проектного типа, разрабатывается обоснованная смета расходов, ее исполнение контролируется обеими сторонами, ведется позаказный метод учета расходов. Это могут быть расходы на проведение конференций, семинаров, разработку мер по совершенствованию организации производства и управления, если задача интересует обе стороны.

Можно привести и другие примеры, когда расходы ВЭД нужно и можно отделять от других затрат операционной деятельности предприятия. Но в любом случае модель затрат предусматривает отражение исключительно затрат на осуществление определенных процессов или их видов.

Из этого следует, что качество информационных моделей затрат конкретных видов процессов в принципе определяется их классификацией. Именно поэтому проблема затрат в целом и их классификации в том числе, устойчиво входит в круг интересов авторов, исследующих ее как в широком значении, во взаимосвязи составляющих направлений, вопросов, методов и т.д., так и в локальном смысле, применительно к функциям планирования, учета, контроля, анализа.

Учет не составляет в этом отношении исключения. Обзор публикаций показывает, что в области бухгалтерского учета, во-первых, на протяжении целого столетия интенсивность подготовки кандидатских диссертаций и различного рода публикаций по этой тематике не снижается, напротив, имеет тенденцию роста именно в современных условиях реформирования бухгалтерского учета. Во-вторых, вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости всегда связывались и продолжают связываться исключительно с производством продукции. Затраты других сфер деятельности промышленных предприятий, в которых используются ресурсы и, как следствие, возникают затраты, практически игнорируются. В-третьих, как правило, исследуя вопросы

учета затрат, каждый автор считает обязательным обратиться к их классификации.

Обобщения, сделанные в 2002 г. О.В. Олейник [9], в 2005 г. Е.В. Шелковниковой [10] и в 2008 г. А.А. Бекреновой [11] показали, что для группировки затрат их предшественники использовали в одном случае 33 признака, во втором – 56, в третьем – 51. При этом из каждой предыдущей работы переносились в последующую одни и те же признаки.

Особое внимание обращают на себя классификации последних лет. Авторы работ [1, 2] стали, по сути, основоположниками формирования в отечественной литературе нового направления, в основу которого положен принцип «разные затраты для разных целей». В частности, без выделения признаков они поделены:

- для оценки запасов и определения финансового результата – на исчерпанные и неисчерпанные, расходы на продукцию и расходы периода, прямые и непрямые, основные и накладные;
- для принятия решений – на релевантные и не релевантные, постоянные и переменные, маргинальные и средние, действительные и альтернативные;
- для контроля выполнения – на контролируемые и неконтролируемые [2].

Направление получило развитие в кандидатских диссертациях [3, 4]. В первом случае, с одной стороны уточнено, что имеются в виду не просто решения, а управленческие, с другой, – в общей классификации этот процесс находится в одном ряду с явно управленческими функциями прогнозирования, планирования, контроля, анализа, регулирования. При этом расходы каждой из названных функций классифицируются применительно к этим трем целям. В итоге выделяются четыре группы расходов на принятие управленческих решений, т.е. расходы по направлению в целом, и в то же самое время на эти же четыре группы делятся расходы по каждой функции управления, конкретизирующей процесс принятия решений. Представляется, что это – явное недоразумение или непонимание сути вопроса.

Во втором случае затраты классифицируются не по трем направлениям – оценка запасов, принятие решений, контроль, а по уровням управления – стратегического, текущего, оперативного. Словом, углубление, если авторские подходы можно так назвать, представляют собой неудачную попытку разделить затраты по целям внутри каждой функции, которая выполняется на каждом из трех уровней управления. Ошибочность этих частных решений, как и направления в целом, как нам представляется, очевидна.

Согласимся с мнением, что ложным является подход, когда в основе классификации затрат лежат не сами затраты, а управленческие процессы, т.е. процедуры, составляющие содержание конкретных функций управления. В конце концов можно дойти до абсурда, классифицировав затраты применительно к отдельным задачам, которые входят в состав каждой функции управления [11].

Вызывает удивление, когда они делят на контролируемые и неконтролируемые. Правда, в [1, 2] неконтролируемые рассматриваются как слабо регулируемые (заданные), т.е. затраты, на величину которых невозможно воздействовать в краткосрочном периоде. В качестве примера приведены затраты на строительство производственного корпуса.

В принципе неконтролируемых расходов быть не может, потому что если предприятие существует, то в процессе его деятельности неизбежно возникают затраты, и обязательно есть персонал, на который должен быть возложен контроль. Только в одном случае они могут быть неконтролируемые: когда персонал не выполняет свои прямые обязанности, обоснованно подчеркивается в [11].

Думается, что пример с затратами на строительство производственного корпуса в [12] неубедителен. Именно такой по значимости и затратам объект всегда находится в поле оперативного контроля, более того, он ведется в превентивном режиме. Существует смета, как сейчас модно говорить, бюджет затрат по основным укрупненным конструкциям и видам работ, ведется контроль отклонений, возникающих в связи с превышением фактических затрат над нормативными, и отклонений прогнозируемых, обусловленных необходимостью выполнения непредвиденных работ.

В общем, это - надуманное деление, классификация ради классификации, ничего не дающая по существу.

Любопытную модификацию концепции разных затрат для разных целей представляет подход, обосновывающий их деление на общеэкономические и планово-учетные, причем группировки во многом повторяют друг друга [5]. И это понятно: ведь затраты, которые отражаются в плановых и бухгалтерских моделях, не могут быть произвольно изобретены, возникнуть из ничего, они отражают стоимостные показатели использования ресурсов как факторов производства и обязательно служат первоисточником их моделирования в системах планирования, учета, контроля, анализа, регулирования издержек предприятия.

Но в условиях реформирования бухгалтерского учета эта классификация рассматривается уже в контексте деления учета на финансовый и управленческий. Сделан определенный «шаг вперед»: теперь затраты для разных целей делятся на три группы: находящиеся в

рамках представлений о внутрихозяйственном учете, о финансовом учете, об общеэкономических расходах [6]. Тем более, повторения здесь неизбежны.

В общем и целом, необоснованность концепции разных затрат для разных целей состоит в том, что затраты предприятия, классифицированные по трем, на первый взгляд, разным направлениям, в действительности представляются экономической категорией, и с точки зрения деления по фазам, видам, функциям, т.п. рассматриваться не может – по определению.

Возникает опасность, что в этих классификационных дебрях можно просто заблудиться, и, конечно же, создать исходя из них системные информационные модели самих по себе сложных затрат никак нельзя.

Еще один претендующий на новое направление подход содержится в [7]. Руководствуясь неверной посылкой рассмотрения промышленного предприятия в качестве логистической [8], но не экономической системы, затраты на снабжение, производство и сбыт считаются логистическими и подразделяются на четыре группы следующим образом:

- затраты на снабжение – управление закупками, управление заказами, управление запасами, организацию транспортировки, организацию складской деятельности и управление складским технологическим процессом;

- затраты на подготовку производства – управление технологическими процессами, управление заказами на производстве, организацию и содержание в производственных цехах складского хозяйства, управление технологическими запасами производства, поддержание стандартов качества и технологического сервиса, организацию работы внутреннего технологического транспорта, управление методами учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

- затраты на распределение – транспортировку, организацию складской деятельности, ценообразование, планирование каналов распределения, управление технологическим процессом складирования, управление запасами, поддержание стандартов качества продукции и логистического сервиса;

- затраты на информацию – управление процессом обобщения логистических затрат и определение направлений информационных потоков, управление затратами на формирование информационных потоков, создание и обеспечение функционирования общеуправленческой информационной логистической системы [7].

Нетрудно заметить, что приведенные четыре группировки затрат никак не отличаются строгостью подхода и содержат множество ничем не

объяснимых повторений. Так, например, в затратах на снабжение непонятно зачем затраты на заказы отделены от общих затрат на закупку, затраты на управление запасами не включают в себя затраты на организацию и технологию складской деятельности. В сфере производства затраты на управление технологическими запасами отделены от расходов на содержание в цехах складского хозяйства.

В общем, можно привести и другие примеры, когда затраты совокупных, по сути, неделимых с этой точки зрения процессов, выделены в отдельные подгруппы, мало чем отличающиеся от затрат на отдельные процессы. Понятно, что в таком несистемном виде классификация не имеет теоретического значения, а потому не может быть использована на практике как основа построения реальных информационных моделей.

Вместе с тем, неоправданное увлечение «новыми» идеями управленческого учета, контроллинга, антикризисного управления и др., размывающими управление как целостный процесс, не может не сказаться на содержании результатов исследований ключевых проблем управления экономикой промышленных предприятий. Создается иллюзия, видимость реальной новизны, обстановки успокоенности, и это уводит от поиска действительно нужных для практики теоретических решений в широком экономическом значении с целью решения концептуальных задач взаимосогласованности информационных моделей и взаимодействия персонала по планированию, учету, контролю, экономическому анализу в управлении формированием затрат предприятия.

В одной из последних работ по бюджетированию, пришедшему на смену всем понятному планированию, затраты классифицированы: по динамике относительно объема выпуска – переменные, постоянные, смешанные; по возможности отнесения на конкретные виды продукции или подразделения – прямые, косвенные; по степени регулируемости – полностью регулируемые, произвольные (частично регулируемые), слабо регулируемые (заданные). Без указания классификационного признака выделены накладные расходы, в которые входят управленческие, коммерческие, прочие [13].

Нетрудно заметить, что автором использован избирательный, усеченный подход к классификации, в котором используются давным-давно известные группировки, не позволяющие рассматривать затраты с некоторых важных для управления сторон.

Не содержит ничего нового и самая «свежая» работа по управлению затратами. В ней снова повторяются такие группировки, как экономическое содержание, статьи калькуляции, способ отнесения на продукцию, зависимость от объема производства, возможность влияния на величину расходов, связь с производственным процессом [14].

Более того она не дает возможности определить величину затрат в конкретных сферах деятельности, структуру и общие расходы на управление, и сегодня имеющие тенденцию роста. И уже совсем не ясно, как вести себя в отношении распределения непрямых производственных расходов, если известные методики в принципе исключают возможность калькулировать себестоимость, хотя бы как-то похожую на реальную совокупность затрат.

В то же самое время никак не принимается во внимание, что, во-первых, затраты как прямые, так и косвенные возникают не только собственно в производстве, но и в сферах капитальных инвестиций, материального, энергетического, технического и других видов обеспечения, конструирования и технологии, инноваций, наконец, управления. Расходы этих сфер обязательно нужно отделить друг от друга прежде всего в классификации.

Во-вторых, игнорируется почему-то внешнеэкономическая деятельность как отдельное очень сложное и специфическое направление, содержащее широкое разнообразие хозяйственных и управленческих процессов, которые, конечно же связаны с затратами различных целевых назначений. Актуальность задачи возрастает в связи с активизацией совместной деятельности предприятий с иностранными партнерами, что должно найти отражение в классификации затрат этого вида деятельности.

Таковы в общем и целом проблемные вопросы, касающиеся углубления классификации затрат промышленного предприятия ведущего внешнеэкономическую деятельность.

### **Выводы**

Содержание статьи позволяет сделать следующие, не претендующие на бесспорность выводы.

1. При всем разнообразии классификаций в них, с одной стороны, настойчиво повторяются группировки, не имеющие практического значения в разработке информационных моделей затрат, актуальных для отдельных видов процессов с разными содержательными характеристиками.

Это прежде всего классификации, основывающиеся на необоснованных идеях, в частности, на концепции «разных затрат для разных целей», которая искусственно подгоняет их под отдельные направления управленческой деятельности, на рассмотрении затрат промышленного предприятия, в том числе и производственных, в значении логистических, обусловленных существованием в нем «сквозного» материального потока.

2. Затраты промышленного предприятия рассматриваются во всех случаях почему-то с позиций только состава затрат производства и

методов определения себестоимости продукции. Остаются в стороне затраты других важных для предприятия сфер деятельности – инвестиционной, инновационной, снабженческой, управленческой и других видов, а это не позволяет устанавливать, а следовательно, воздействовать на формирование их величины и в целом по каждой сфере, и по составляющим ее отдельным целевым направлениям, стадиям общего процесса, организационным структурам, иным системообразующим характеристикам. И, как результат, воздействовать на их формирование.

3. Совершенно не исследована проблема затрат, образующихся во внешнеэкономической деятельности. По сути, ни одна из классификаций их связь с процессами этого направления не предусматривает, хотя весьма актуальными представляются, по меньшей мере, два ее аспекта:

- хозяйственные операции экспорта-импорта в одном случае носят разовый или периодический характер и связанные с ними затраты нивелируются в общих затратах операционной деятельности предприятия. В другом – они составляют значительный объем и стабильны во времени и ведутся, как и в первом случае, наряду с деятельностью на национальном рынке. Словом нужен индивидуальный подход в их планировании, учете, контроле, нужны модификации базовой модели затрат;

- хозяйственные, например, инновационные процессы осуществляются совместно с иностранными партнерами и не предусматривают получения прибыли. Нужны, следовательно, адекватные модели затрат, отражающие объединение усилий и их компенсацию.

4. Углубление общей классификации затрат предприятия видится автору в том, чтобы уйти от ложных подходов, сохранить систему группировок по таким действительно обоснованным признакам, как экономические элементы затрат, отношение их к основным сферам деятельности, целевые направления, отношение к центрам возникновения и ответственности, связь с объемами деятельности, отношение к конкретным носителям затрат [11], дополнить их следующими классификациями, отражающими затраты ВЭД:

- по характеру деятельности – затраты обычной деятельности, затраты проектной деятельности;
- по степени участия в затратах – собственные, совместные;
- по степени информационной обособленности – нивелирующиеся в общих информационных моделях затрат, отражающиеся в обособленных информационных моделях;
- по отношению к объекту затрат – затраты вида деятельности, затраты на проект.

### *Литература*

1. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції (методолого-прикладний аспект). – К.: «Альтерпрес», 2001. – 258 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Костів М.А. Управлінські аспекти обліку та контролю операційних доходів та витрат на підприємствах електролампового виробництва: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04/ Львівська комерц. акад. – Львів: ЛКА, 2006. – 19 с.
4. Канак Й.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04/ Львівська комерц. акад. – Львів: ЛКА, 2003. – 20 с.
5. Сопко В.В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции промышленности / В.В. Сопко, А.Н. Патрик. – К.: Техника, 1988. – 110 с.
6. Сопко В.В. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. проф. д.е.н. В.В. Сопко і О.В. Бойка. – К.: «Фенікс», 2001. – 468 с.
7. Пушкар М.С. Логістичні системи підприємства: облік, аналіз і аудит: Монографія / М.С. Пушкар, А.Г.Богач, В.Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 187 с.
8. Крикавський Є. Логістика: Навч. посіб. – Львів: Вид-во Державного ун-ту «Львівська політехніка», 1999. – 264 с.
9. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Житомирський інж.-технолог. ін-т. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 284 с.
10. Шелковнікова О.В. Поглиблення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формуванням витрат підприємств водопровідно-каналізаційного господарства: Дис...канд. екон. наук: 08.06.04 / Кіровоградський нац. технічн. ун-т. – Кіровоград: КНТУ, 2005 – 197 с.
11. Бекренева Г.О. Бухгалтерські моделі непрямих витрат промислових підприємств: Дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Одеськ. держ. екон. ун-т. – Одеса, 2008 – 194 с.
12. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.

13. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами. – Х.: Фактор, 2005. – 340 с.
14. Управління витратами: Навч. посіб. / М.Г. Грещак, М.В. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М.Г. Грещака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.

*Abstract*

**Valuev Y.B.**

**Expenses of external economic**

**To activity of industrial predpriyatiya– classification aspect**

The questions of problems of classification of charges of industrial enterprises are considered, solution is offered in relation to the extended picture of some their descriptions