ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ, РАСХОДОВ И ИЗДЕРЖЕК ПРЕДПРИЯТИЯ*

Ю.В. Бутрина

Исследование и оценка эффективности управления затратами является важной функцией управления производством, так как снижение затрат приводит к увеличению прибыли продукции. Поэтому изучение и анализ затрат для их оптимизации является основным фактором роста прибыли. И для начала необходимо разобраться, что такое, собственно, затраты, в чем состоит их отличие от таких понятий как «издержки» и «расходы», как они трактуются в экономической литературе и нормативных документах.

Термины эти, хотя и одинаковы в общепринятом смысле, несколько разнятся при употреблении в зависимости от сферы применения. Как правило, понятие «расходы» чаще применяется в бухгалтерском и налоговом учете. Понятие «затраты» больше относится к финансовой сфере, планированию и оценке эффективности деятельности предприятия, т. е. более применимо к управленческому учету. Понятие «издержки» используется в экономической теории и в экономическом анализе. Однако фактически, понятия «затраты», «расходы» и «издержки» не имеют четко выраженных различий и

* Статья подготовлена в рамках аналитической ведомственной целевой программы Министерства образования и науки «Развитие научного потенциала высшей школы» № 2.1.3/10616.

перекликаются друг с другом. Кратко рассмотрим их особенности.

Значимость исследований состоит в том, что этим обусловлена эффективность управления предприятием. Поскольку разница между рассматриваемыми понятиями существует, а неправильное оперирование ими может привести к существенным ошибкам, главным образом, в анализе экономической деятельности предприятия, в планировании и управлении производственными процессами. Важно знать и понимать экономические принципы формирования затрат, расходов и издержек организации, чтобы исключить субъективную трактовку отдельных категорий.

Существуют точки зрения, согласно которым разница между рассматриваемыми понятиями является надуманной и вызвана тем, что появление синонимов позволяет избежать тавтологии и соответствует принципу «богатства русского языка». Изучение большого числа источников ([1–21] – лишь часть из них) показало, что однозначного толкования данных понятий в настоящее время не найдено.

Понятия «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость» всегда находились под пристальным вниманием отечественной теории и практики. Перечисленные категории изложены в работах зарубежных экономистов (Друри К., Коуза Р., Уильямсона О., Хана Д., Энтони Р. и др.), а также в той или иной степени рассмотрены в трудах российских ученых (Бланка Н.А., Врублевского Н.Д., Николаевой СА., Шеремета А.Д., Ковалева В.; Бунимовича В., Розенберга И., Немчинова В., Чупрунова Д., Аксененко А., Поклада И., Ищенко И., Завьялкова А. и др. (в промышленности); Усыка М., Башинского В., Балихина М., Турецкого М., Вареника Е., Рейнина С., Канторера С., Ионаса Б., Кипермана Г., Галкина И., Наринского А., Баширова А., Кривенцова А., Деркача Е., Черникова И., Дьячкова М. и др. (в строительстве) и др.

В своей основе все эти понятия имеют одинаковый смысл – это затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций. С переходом к определению финансового результата деятельности предприятия как разницы между доходами и расходами, а больше с необходимостью гармонизации российских и международных стандартов бухгалтерского учета усиливается необходимость определения новых подходов к этим понятиям. В связи с реформированием законодательства по бухгалтерскому и налоговому учету существенно меняется содержание этих терминов.

Затраты – выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. Экономическое содержание понятия «затраты» аналогично «издержкам», однако на практике в бухгалтерском учете чаще употребляются словосочетания с «затратами», в экономическом анализе – с «издержками» [13, с. 5–6].

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности, затраты – потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков

незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и т. д. [4].

Зарубежными авторами категория затрат характеризуется кратко и просто: например, «… затраты – стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или «...обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги» [9, с. 5].

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

Авторы [10, с.18–20] и [17, с. 15–16, 25] делают следующие выводы.

1. Поскольку определение расходов в НК РФ отсутствует (само понятие «расходы» присутствует), то предприятиям следует руководствоваться определением, данным в ПБУ 10/99.

2. НК РФ отождествляет понятие «расходы» и «затраты». А поскольку в нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение термина «затраты», то можно предположить идентичность этих определений и в практике бухгалтерского учета. Косвенно такое предположение подтверждается использованием этого термина наряду с термином «расходы» в ст. 8 ПБУ 10/99 в части «материальные затраты», «прочие затраты». В Плане счетов бухгалтерского учета раздел III называется «Затраты на производство», т. е. также применяется термин «затраты». Он используется и для характеристики содержания счета 20 «Основное производство», где говорится, что «счет используется для учета затрат по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции...». Имеются и другие примеры однозначного употребления этих терминов в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Например, в инструкции по применению плана счетов, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94/11 раздел 111 «Затраты на производство» начинается следующей фразой: «Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по основным видам деятельности».

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. 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 Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, кос-

венно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода» [1]. Однако данное определение, сформулированное в НК РФ, адаптировано для целей налогообложения и не отражает всей сущности затрат на предприятии.

Затраты – это явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, расход – уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ним часть затрат – расходы. На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентирует стандарт 18 МСФО «Выручка» [4], а также отечественные ПБУ 9/99 «Доходы организации» [3] и 10/99 «Расходы организации» [2]. Расходы, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива; признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. В бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами.

Так, расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасоемкости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о прибылях и убытках. Понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут совпадать [6; 13, с. 39; 21].

Есть группа расходов, которая не имеет соответствующих им затрат. Это так называемые прочие расходы. Если постараться охарактеризовать их обобщенно и просто, то это расходы, возникшие вследствие разных просчетов в деятельности компании – недостачи, порча и хищения при отсутствии виновных, безнадежная дебиторская задолженность, штрафы и неустойки за нарушение условий договоров и прочие близкие по смыслу вещи, разные обременения со стороны государства в идее содержания мобилизационных мощностей.

Затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если выполняется одно из следующих условий:

– в результате их осуществления получены доходы;

– не будет доходов как в отчетном периоде, так и в будущих периодах.

В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов. Основным финансовым отчетом, отражающим эффективность работы

компании, является «Отчет о прибылях и убытках». И в данном отчете представлены не затраты (снижение которых и есть основная цель предприятий), а расходы. Так что, пытаясь на основе представленных в «Отчете о прибылях и убытках» данных о расходах делать какие-то выводы о затратах, можно допустить перекосы и перегибы. Причем, как со знаком «плюс», так и со знаком «минус» [6].

В отличие от расходов, затраты в момент их признания не оказывают влияния на прибыль. Если бы осуществление затрат было связано с показателем прибыли, стал бы бессмысленным один из наиболее важных бухгалтерских процессов – калькуляция себестоимости продукции. Продуктом калькуляции является себестоимость, которая формируется в производстве, но признается расходом в момент продажи продукции. Только в момент продажи могут быть отражены доходы, расходы и прибыль от ее реализации. В ходе производственного процесса эти показатели не могут быть признаны в силу того, что характеризуют именно процесс обращения и еще «не существуют» до продажи продукции. Производственная бухгалтерия как раз и основывается на необходимости исчислить себестоимость без влияния каких-либо прибылей и убытков, т.е., как указано во всех учетных стандартах, «по сумме фактических затрат». Для разграничения терминов «затраты» и «расходы» важно понять, что осуществление затрат не уменьшает капитал организации.

Термин «издержки», применяемый в экономической теории, означает суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций, включающих в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки. Издержки обращения по своему содержанию – текущие затраты, расходуемые каждый год полностью и требующие ежегодного авансирования. По своей экономической сути они отражают потребленную часть эксплуатируемых ресурсов (авансированной стоимости) [20, с. 45].

Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства – это затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции. Кроме того, «издержки» включают специфические виды затрат: единый социальный налог, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях.

Очевидно, издержки и затраты появляются в результате разных по своей сути хозяйственных операций: в случае издержек мы имеем дело с приобретением ресурсов; в случае затрат мы имеем дело с использованием ресурсов. Следовательно, издержки и затраты могут соответствовать друг другу. Например, приобретенные предприятием материалы в январе были использованы в производстве в том же месяце. И также могут не соответствовать. Причем, это несоответствие может быть и по времени возникновения, и по вели-

чине. Если были приобретены материалы в январе, а использовали только в марте, то издержки и затраты будут различаться по времени возникновения: издержки понесены в январе, а затраты возникли в марте [15].

Сущность себестоимости состоит в том, что она показывает выраженные в денежной форме совокупные затраты конкретного предприятия на производство и реализацию продукции, возмещение которых необходимо для осуществления простого воспроизводства. Отличие между себестоимостью и затратами – завершенность процессов производства и обращения. Так, затраты имеют отношение к этим процессам вообще независимо от их завершенности и характера связи с производством и реализацией продукции, себестоимость же означает завершенность этих процессов [5, с. 9].

Рис. 1. Взаимосвязь затрат, расходов, издержек, себестоимости и потерь

Согласовывая позиции Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы, вышеперечисленных авторов и по отдельным вопросам соглашаясь с ними, попытаемся структурировать рассмотренные категории на рисунках и представить собственное видение данного вопроса. На рис. 1 показана взаимосвязь рассмотренных понятий.

На рис. 2 представлено преобразование рассмотренных понятий в ходе закупочной, производственной и сбытовой деятельности предприятия.

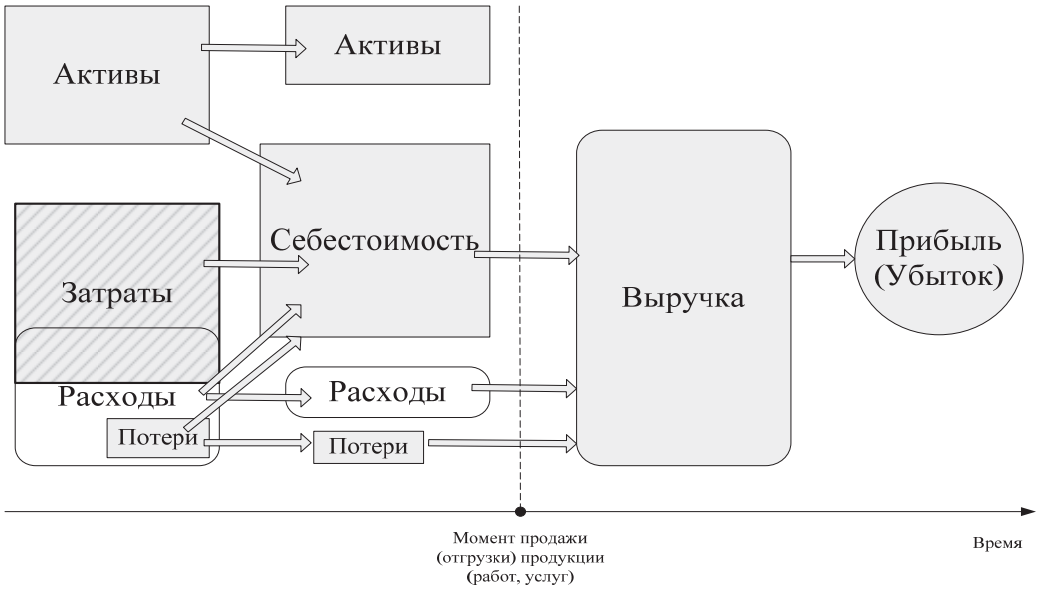

Рис. 2. Формирование себестоимости, выручки и финансового результата

Аналогичные проблемы решены в ряде стран. Например, в Великобритании и США термин «expenses» означает затраты, используемые при исчислении прибыли или калькулировании остатков запасов. Термин «expenditures» означает расход, не связанный с процессом калькулирования. Существует также термин «cost», который имеет более широкое применение и означает, согласно оксфордскому словарю по бухгалтерскому учету, «расходы на товары и услуги, необходимые для осуществления процесса функционирования организации».

По нашему мнению, при управлении затратами, расходами, издержками и себестоимостью предприятия все-таки не важно, существуют ли отличия между ними. В итоге, для повышения эффективности деятельности необходимо грамотно оптимизировать и (или) сокращать затраты, расходы, издержки, себестоимость и потери.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2010 г.).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» 10/99 (ред. от 08.11.2010 г.).

3. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» (ред. от 08.11.2010 г.).

4. МСФО (IAS) 18 Выручка (часть 1).

5. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2009. – 320 с.

6. Группа компаний «Русконсалт». – http://www.rusconsult.ru/cms-news.php?mode=view_news&id=126.

7. Казуева, Т.С. Управление доходами и расходами предприятия: Учебное пособие / Т.С. Казуева. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2009. – 192 с.

8. Клуб борцов с затратами. – http://www.costkiller.ru.

9. Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учеб. пособие / М.С. Кузьмина. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 2008 с.

10. Лапыгин, Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 128 с.

11. Либерман, И.А. Управление затратами / И.А. Либерман. – М.: ИКЦ «МарТ». – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2006. – 624 с.

12. Лопатников, Л.И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.

13. Молчанов, С. Затраты: учет и снижение за 14 дней. Экспресс-курс. 3-е издание. / С. Молчанов. – М.: Эксмо, 2011. – 544 с.

14. Невешкина, Е.В. Управление затратами и ценообразованием: применение в условиях кризиса. Практ. пособие / Е.В. Невешкина, С.В. Савонина, О.В. Фадеева. – М.: Издательство «Омега-Л», 2010. – 134 с.

15. Развитие бизнес-систем. – http://www.rbsys.ru/print.php?page=81& option=public.

16. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

17. Соснаускене, О.И. Оптимизация прибыли: практическое пособие / О.И. Соснаускене. – М.: Издательство «Экзамен», 2006. – 221 с.

18. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия: учеб. пособие. / М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 319 с.

19. Управление затратами на предприятии: учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др.; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 277 с.

20. Хамидуллина, Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения / Г.Р. Хамидуллина. – М.: Издательство «Экзамен», 2004. – 352 с.

21. Харитонова, Н.А. Управление расходами промышленного предприятия / Н.А. Харитонова. – М.: «Экономика, 2004. – 138 с.