

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

Для осуществления деятельности субъекты хозяйствования несут определенные потери (как в виде оттока средств на приобретения сырья и материалов для производства готовой продукции, так и в виде выплаты заработной платы наемным работникам и всевозможных прочих трат). Тема определения таких ключевых экономических категорий, как затраты, издержки, себестоимость не утрачивает своей актуальности на протяжении нескольких столетий и в настоящее время горячо обсуждается учеными-экономистами. Новые условия хозяйствования требуют пересмотра и уточнений данных дефиниций. В научной литературе и публикациях в экономических изданиях достаточно широко освещаются вопросы определения таких понятий, как затраты, расходы, издержки и себестоимость продукции предприятия. Многообразие данных дефиниций с учетом определенных особенностей их применения нашли отражение в работах таких авторов, как Аткинсон Э. А. [7], Хорнгрен Ч. [17], Фостер Дж. [17], Макконелл К. Р. [10], Мэнкью Н. Г. [12], Седов В. В. [8], Баканов М. И. [14], Шеремет А. Д. [14], Вахрушина М. А. [2], Чернелевский Л. М. [18], Осадчая Г. Г. [18], Котляров С. А. [16]. Однако, из-за достаточно противоречивых мнений ученых-экономистов, возникает необходимость изучения концепции затрат и выявления концептуальных подходов к их определению.

Целью статьи является изучение и анализ трудов ученых-экономистов по вопросу определения таких экономических категорий, как «затраты», «издержки», «расходы», «выплаты», «себестоимость» как в контексте экономической теории, так и с точки зрения современной экономической мысли, для построения эффективной системы управления затратами предприятия.

В современной экономической литературе акцентируется внимание на отличии таких категорий, как «затраты», «расходы», «издержки» и «выплаты». Просматривается два подхода: с точки зрения бухгалтерского учета и с точки зрения экономической теории.

П. С. Пиндайк и Д. Л. Рубинфельд [1] отмечают, что взгляды экономиста и бухгалтера на затраты различны. Бухгалтера смотрят под углом ретроспективного анализа финансов предприятия, обращая внимание на состояние активов и пассивов и оценивая эффективность деятельности фирмы. Экономистам же важны перспективы развития фирмы, будущие затраты и способы наилучшего перераспределения ресурсов для увеличения рентабельности и снижения уровня затрат. Авторы приходят к выводу, что экономистов должны интересовать альтернативные затраты, которые связаны с упущенными возможностями наилучшего использования средств предприятия.

К первому направлению относятся авторы, которые считают что определения «затраты» и «расходы» имеют серьезные отличия. Расходы включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива и признаются в момент признания доходов по принципу соответствия расходов и доходов. Затраты накапливаются на бухгалтерских счетах и не списываются до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы. Их можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг [2, с. 46]. Волкова О.Н., Ковалев В.В. [3, с. 325] утверждают, что с хозяйственной точки зрения расходы представляют собой потребление или использование товаров и услуг в процессе получения дохода, т.е. являются его «оборотной» стороной, своеобразной «экономической жертвой», необходимой для получения дохода. Авторы относят расходы к операционной деятельности предприятия и к его денежному потоку, поскольку они возникают в процессе его текущей операционной деятельности и требуют для своей оплаты денежных средств. Затраты авторы классифицируют как бухгалтерскую категорию, которая не связана с денежным потоком и служит элементами, формирующими показатель себестоимости. Авторы [4, с. 8] затраты определяют как стоимость всех ресурсов, использованных в процессе хозяйственной деятельности предприятия. К расходам они относят только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода. Термин «выплаты» определяется как расход денежных средств, уплаченных за ресурсы.

Вахрушина М.А. в определение издержек производства включает затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) [2, с. 44]. Издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью [2, с. 46].

В литературе по экономической теории также приводятся различные определения затрат предприятия (по производству продукта). Наиболее распространенным из них является следующее:

Затраты производства – это часть стоимости продукта, которая авансируется в продолжение производства, то есть то, во что обходится создание продукта предприятию [5, с. 224].

Существует несколько иное определение: «Затраты – это ценность материалов и услуг факторов производства, использованных при изготовлении продукции. Поскольку материалы, потребленные в данном процессе производства, ранее были изготовлены при использовании труда и капитала, то в итоге все затраты сводятся к оплате факторов производства» [6, с. 37]. Зависимость между объемом изготовленной продукции и минимально необходимыми для ее производства затратами они называют функцией затрат [6, с. 38].

По мнению Э. Я. Аткинсона [7, с. 131] отсутствие единого определения затрат обусловлено двумя причинами. Первая – затраты классифицируются и используются с определенной целью, вторая – направления использования информации о затратах определяют способ их расчета.

Затраты предприятия состоят из затрат производства и обращения. С точки зрения микроэкономики процесс производства считается законченным в момент перехода продукта в руки покупателя. Поэтому затраты производства вместе с затратами обращения рассматриваются ею как общие (валовые) затраты [8, с. 27].

Ряд авторов в своих работах уделяют внимание альтернативным затратам (издержкам), их видам и участию в расчетах бухгалтерской и экономической прибыли [1, 8, 10-11].

В связи с редкостью ресурсов их использование для производства одного продукта предполагает отказ от выпуска другого. Так, Джеймс М. Бьюкенен отмечает, что концепция альтернативных издержек выражает фундаментальное соотношение между редкостью и выбором. Они выступают в качестве оценки, наиболее ценной из отвергнутых альтернатив или возможностей [9, с. 637].

Альтернативные издержки в научной литературе трактуются как экономические издержки [10, с. 477], затраты благоприятных возможностей или ценности наилучшей из отвергнутых альтернатив [11, с. 316], издержках упущенных возможностей или альтернативной стоимости [12, с. 279].

При изучении взаимосвязи альтернативных издержек и выбора Джеймс М. Бьюкенен акцентирует внимание на том, что альтернативные издержки определяют то, что могло бы быть, если бы выбор был сделан иначе [9, с. 637] и приводит несколько следствий, исходя из этой взаимосвязи: выбор осуществляет кто-то; издержки несет исключительно выбирающий; ценность, придаваемая тем или иным альтернативным издержкам, существует в сознании человека, который делает выбор; альтернативные издержки существуют только в момент осуществления выбора и мгновенно исчезают после него. Автор делает вывод, что наиболее важным следствием, вытекающим из взаимосвязи выбора и альтернативных издержек, является то, что издержки в данной ситуации относятся к будущему.

Экономические или альтернативные затраты могут быть явными или неявными. Явными издержками называют расходы предприятия на приобретение необходимых факторов производства и их использование. Эти издержки еще называют бухгалтерскими, а также внешними. Неявные издержки (внутренние, вмененные [8, с. 28], скрытые, условно-расчетные [10, с. 478]), включают в себя затраты собственных и самостоятельно используемых ресурсов предприятия, то есть они определяются стоимостью ресурсов, находящихся в его собственности.

Многие авторы обращают внимание на то, что различные концепции затрат предполагают различные концепции прибыли и выделяют нормальную, бухгалтерскую и экономическую прибыль [10, с. 478; 11, с. 318].

Издержки могут рассматриваться с точки зрения отдельного предприятия, либо общества в целом. В первом случае – это частные издержки, а во втором – общественные. Общественные издержки могут быть меньше частных, тогда имеет место внешняя экономичность или внешний эффект. При условии превышения общественных издержек над частными имеет место внешняя неэкономичность или внешние затраты [11, с. 315].

Важным моментом при изучении концепции затрат является зависимость поведения издержек от временного интервала. Издержки, связанные с производственными мощностями предприятия, в краткосрочном периоде являются постоянными издержками, а в долгосрочном – переменными [11, с. 291]. В коротком периоде общие (совокупные) затраты состоят из постоянных (не зависящих от объема производства) и переменных (меняющихся при изменении объема выпуска) затрат.

Краткосрочный период – это период фиксированных мощностей, а долгосрочный – это период изменяющихся мощностей. Отличие краткосрочного и долгосрочного периодов скорее концептуальное, чем зависимое от реальной календарной продолжительности [10, с. 479].

В краткосрочном периоде при росте объема выпуска в процессе производства вовлекаются дополнительные материальные и трудовые ресурсы, остаются без изменения производственные мощности. Динамику объема производства при увеличении использования переменных ресурсов характеризует закон убывающей отдачи («закон изменяющихся пропорций», «закон убывающего предельного продукта»), который гласит, что предельный продукт, приходящийся на каждую

последующую единицу переменного ресурса, начиная с определенного момента, уменьшается [10, с. 480]. Предельный продукт убывает из-за того, что увеличивается размер переменных ресурсов (при неизменных их качественных характеристиках) относительно количества оборудования и размеров предприятия [10, с. 481].

Некоторые авторы выделяют четыре фазы в общей динамике затрат. Первая фаза – одновременное снижение предельных, средних переменных и совокупных средних затрат. Вторая фаза – уменьшение средних переменных и совокупных средних при увеличении средних предельных затрат. Третья фаза включает в себя повышение предельных и средних переменных при снижении средних совокупных затрат, и четвертая – одновременное увеличение всех видов затрат. Предельный продукт убывает из-за того, что увеличивается размер переменных ресурсов (при неизменных их качественных характеристиках) относительно количества оборудования и размеров предприятия [6, с. 41].

Описывая динамику затрат, В. В. Седов акцентирует внимание на том, что изменение предельных издержек находит отражение в поведении средних издержек. Так, в периоде, когда предельные издержки ниже средних, последние понижаются, но в периоде превышения предельных издержек над средними – средние издержки начинают повышаться [8, с. 32]. Некоторые авторы принимают аналогичную точку зрения и дополняют ее мнением, что средние затраты могут уменьшаться только тогда, когда предельные затраты меньше их, а увеличиваться при условии превышения предельных затрат над средними [5, с. 229].

В долгосрочном периоде самые незначительные изменения объема выпускаемой продукции ведут к изменению размеров предприятия. Вследствие большей специализации труда и управления, применения более эффективного оборудования, рационального и максимально возможного использования отходов основного производства возникает экономия за счет масштабов деятельности или положительный эффект масштаба. Причинами отрицательного эффекта масштаба являются проблемы координации деятельности и обмена информацией в крупных фирмах. Существует также концепция минимального эффективного размера, которая представляет собой минимальный объем производства, при котором предприятие в состоянии максимально уменьшить свои долгосрочные средние затраты [10, с. 497].

В своих работах ряд авторов обращают внимание на отличие понятий стоимость и себестоимость, так как это категории разных уровней производственных отношений. Стоимость – категория собственно производства и ее составляющими частями являются материальные затраты, необходимый и добавочный продукт. Себестоимость же как экономическая категория отражает отношения, которые складываются между обществом в целом и отдельным производителем по поводу отдельных затрат предприятия [5, с. 230].

Ряд современных ученых-экономистов уделяют большое внимание определению такой категории, как себестоимость, акцентируя внимание на разных ее гранях и проявлениях [4, 13-17].

Так, авторы [13, с. 8] в основу определения себестоимости ставят отражение индивидуальных затрат и условий производства, а также конкретных результатов хозяйствования данного промышленного предприятия. Авторы [14, с. 271; 15, с. 6] под себестоимостью продукции, работ и услуг понимают выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования. Важно отметить, что данное определение является достаточно распространенным в теории управленческого учета, но при этом некоторые ученые-экономисты его дополняют еще затратами на реализацию единицы или объема продукции [4, с. 35; 16, с. 21; 17, с. 82; 18, с. 34; 19, с. 244].

Исходя из вышеизложенного, учитывая анализ литературы, основные дефиниции целесообразно трактовать следующим образом: расходы состоят из затрат, возникающих в ходе производственно-хозяйственной деятельности предприятия и участвующих в формировании прибыли определенного периода, принимающих форму оттока или уменьшения актива и признающихся в момент признания доходов по принципу соответствия расходов и доходов. Затраты включают в себя стоимость всех ресурсов, используемых в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия, отражаются в расходах либо в активах предприятия и участвуют в формировании себестоимости продукции. Издержки выступают синонимом категории «затраты» и больше используются как термин экономической теории. Выплаты – это расход (отток) денежных средств, уплаченных за ресурсы (рис. 1).

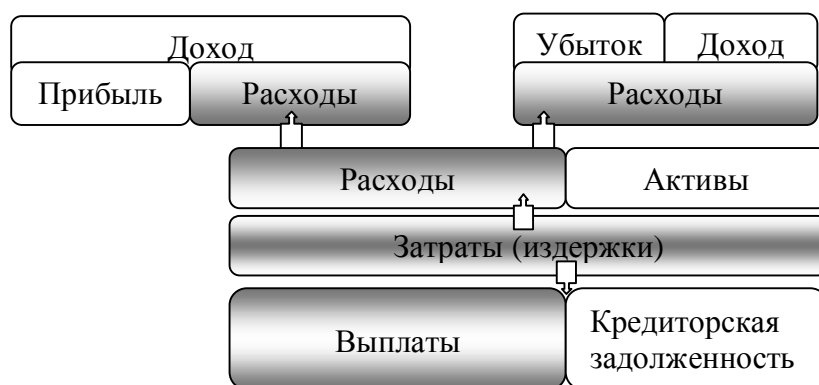


Рис. 1. Отличие категорий «затраты», «расходы», «издержки» и «выплаты»

Проанализировав мнения авторов по вопросу определения такой категории, как «себестоимость», предлагается данную дефиницию трактовать следующим образом: себестоимость отражает отношения, которые складываются между обществом в целом и отдельными производителями по поводу конкретных затрат предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг), при этом она максимально освещает все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Литература

1. Пиндайк Р. С. Микроэкономика : [текст] / Р. С. Пиндайк, Д. Л. Рубинфельд ; [пер. с англ.]. — 2-е изд. — М. : Дело, 2001. — 808 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : [текст] / М.А. Вахрушина. — М. : Омега-Л; Высш. шк., 2003. — 528 с.
3. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : [учеб.] / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. — М. : ООО "ТК Велби", 2002. — 424 с.
4. Ковтун С. Управління затратами: [текст] / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. — Х.: Фактор, 2007. — 272 с.
5. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : [підр.] / за ред. Г. Н. Климка, В. П. Нестеренка. — [2-ге вид., перероб. і допов.]. — К. : Вища школа – Знання, 1997. — 743 с.
6. Тарасевич Л.С. Микроэкономика : [учеб.] / Л. С. Тарасевич, П. И. Гребенников, А. И. Леусский. — [4-е изд., испр. и доп.]. — М. : Юрайт-Издат, 2006. — 374 с.
7. Атkinson Э.А. Управленческий учет : [текст] / Э. А. Атkinson, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг ; [пер. с англ.]. — 3-е изд. — М. : Издательский дом "Вильямс", 2007. — 880 с.
8. Седов В.В. Экономическая теория : в 3 ч. : [текст] / В. В. Седов. — Челябинск : Челяб. гос. ун-т, 2002. — Ч. 2. Микроэкономика : [учеб. пос.]. — 115 с.
9. Экономическая теория : [текст] / под ред. Дж. Итуэлла, М. Милгейта, П. Ньюмена ; [пер. с англ.]. — М. : Инфра-М, 2004. — 931 с.
10. Макконнелл К.Р. Экономикс:принципы, проблемы и политика : [текст] / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю ; [пер. с 13-го англ. изд.]. — М. : ИНФРА-М, 1999. — 974 с.
11. Микроэкономика : в 2-х т. / [общая ред. В. М. Гальперина]. — СПб., 1999. — Т. 1. — Экономическая школа. — 352 с.
12. Мэнкью Н.Г. Принципы экономикс : [текст] / Н. Г. Мэнкью. — СПб. : Питер Ком, 1999. — 784 с.
13. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві : [текст] / Т. Войтенко, Н. Ворона. — Х. : Фактор, 2005. — 266 с.
14. Баканов М.И. Теория экономического анализа : [учеб.] / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 416 с.
15. Зоріна В.Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства : [навч. пос.]. — К. : Центр навчальної літератури, 2005. — 240 с.
16. Котляров С.А. Управление затратами : [текст] / С. А. Котляров. — СПб. : Питер, 2001. — 160 с.
17. Хорнгрен Ч. Управленческий учет : [текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; [пер. с англ.]. — 10-е изд. — СПб. : Питер, 2007. — 1008 с.
18. Чернелевський Л. М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості : [навч. пос.] / Л. М. Чернелевський, Г. Г. Осадча. — К. , 2005. — 364 с.
19. Бухалков М. И. Внутрифирменное планирование : [текст] / М. И. Бухалков. — М. : Инфра-М, 2000. — 400 с.