

## СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ “ИЗДЕРЖКИ”, “РАСХОДЫ”, “ЗАТРАТЫ”

В экономической литературе и на практике наряду с термином “издержки” используются и такие, как “расходы” и “затраты”. Многие исследователи-экономисты не делают различий между этими тремя понятиями, хотя определенные различия существуют. Пока в экономической литературе недостаточно полно приводится системное объяснение издержек. В современной экономической теории понимание издержек базируется на проблеме ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. Применение ресурсов в данном производственном процессе исключает возможность их использования по другому назначению. Издержки в экономике непосредственно связаны с отказом от возможности производства альтернативных товаров и услуг [1, 45].

Экономические, или вмененные, издержки любого ресурса, выбранного для производства товара, равны его стоимости, или ценности, при наилучшем из всех возможных вариантов использования ресурсов. Рассмотрим издержки с позиций отдельной фирмы, опираясь на понятие “вмененные издержки”. *Экономические издержки* — выплаты, которые фирма обязана сделать, или те доходы, которые фирма обязана обеспечить поставщику ресурсов, чтобы отвлечь последние от использования в альтернативных производствах [1, 45]. По существу все издержки представляют собой альтернативные издержки.

*Издержки* — это денежное измерение ресурсов, которые используются на предприятии (фирме). Издержки в буквальном смысле слова представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период. Издержки упущенных возможностей выступают как потери дохода при выборе одного из способов осуществления хозяйственной деятельности.

*Расходы* — это фактически использованные труд и материальные ресурсы при производстве и реализации товаров. К расходам относят в определенной мере и потери (утраты, усушку, а также растраты и др.). Не все расходы учитывают, фиксируют, измеряют. Понятие “расходы” уже понятие “издержки”: оно подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы обуславливаются затратами, относимыми на себестоимость продукции (работ, услуг), и выплатами из прибыли предприятия. Например, командировочные расходы, представительские расходы и т.д. включают в затраты в пределах норм, утвержденных Министерством финансов Республики Беларусь, а сверх норм — оплачиваются за счет прибыли.

*Затраты* характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг). Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях: 1) затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции; 2) объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат; 3) определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения предприятия [2, 12].

В границах деятельности конкретной фирмы издержки производства представляют собой оплату приобретенных отдельных факторов производства в денежном измерении по ценам их приобретения на определенный объем производства. Предполагается, что использование этих факторов должно обеспечить денежную выручку от изготовленной и реализованной продукции в таком размере, чтобы она покрыла издержки производства и дала к тому же излишек — прибыль. В то же

время достижение такой цели в значительной степени зависит от размеров произведенных издержек. Поэтому издержки производства являются важнейшим и актуальным фактором экономического анализа на фирме. Увеличение выручки от реализации при неизменных издержках реализованной продукции возможно, если выручка растет исключительно за счет повышения цен. Возрастание натуральных объемов, как правило, неизбежно сопровождается ростом материальных и некоторых других издержек, связанных с вложениями в дополнительные объемы продукции (работ, услуг). По тем же причинам могут увеличиваться и коммерческие издержки, зависящие от объема сбыта. Поэтому важно группировать издержки на производство и реализацию продукции не только так, как это сделано в “Отчете о финансовых результатах” (производственные, коммерческие и управленческие издержки), но и по признаку их зависимости или независимости от изменения величины реализации. Речь идет исключительно о натуральных, а не ценовых факторах изменения выручки от реализации. Новые условия хозяйствования вызывают необходимость перехода отечественных предприятий (фирм) на международные стандарты в области управления издержками, что предполагает разделение издержек по составу на постоянные (условно-постоянные) и переменные (условно-переменные). Данная классификация позволяет выявить количественную зависимость переменных издержек от условий производства и других факторов.

*Переменные издержки* — издержки, сумма которых возрастает либо уменьшается пропорционально изменению объема производства и реализации. Это издержки на сырье и материалы, на оплату труда рабочих-сдельщиков (иногда — и повременщиков), на топливо, газ и электроэнергию для производственных целей (в некоторых случаях они могут быть постоянными), на тару и упаковку, отчисления на социальные нужды от суммы оплаты труда, входящей в состав переменных издержек, транспортные, торгово-комиссионные и другие издержки. На практике пропорциональная зависимость “выручка от реализации — переменные издержки” обладает меньшей жесткостью. Так, при росте закупок сырья поставщики его нередко предоставляют предприятию скидку с цены (особенно при оптовой закупке), тогда издержки на сырье и материалы растут несколько медленнее объема производства.

Налоги, которые включаются в издержки произведенной продукции, могут носить характер или переменных, или постоянных издержек. Например, если объектом обложения является выручка от реализации, то налоги можно рассматривать как часть переменных издержек, а другие объекты налогообложения, не зависящие от динамики выручки от реализации, — как постоянные издержки.

*Постоянными* (непропорциональными, или фиксированными) называются издержки, сумма которых не изменяется при изменении объема реализации. К таким издержкам относятся: амортизация основных фондов, амортизация нематериальных активов, арендная плата, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, издержки по содержанию зданий, помещений, некоторые виды услуг сторонних организаций, отчисления в ремонтный фонд, отчисления на обязательное страхование имущества, проценты за кредит, оплата труда работников, занятых управлением и организацией производства, и другие аналогичные виды издержек.

Общие постоянные издержки для целей краткосрочного анализа являются постоянными относительно общего объема производства, а в расчете на единицу продукции будут уменьшаться в зависимости от роста объема производства, и наоборот, будут возрастать при снижении объема производства. В данном случае краткосрочным называется такой период, в течение которого некоторые вводимые факторы фирмы постоянны. Например, постоянными в течение достаточно длительного периода являются издержки на производственное помещение, технику и производственное оборудование. Следовательно, в понятии “краткосрочность” заложена идея существования некоторых временно постоянных издержек на определенные ресурсы, которые фирма должна нести независимо от объема производства.

В течение краткосрочного периода фирма решает вопрос: как наилучшим способом организовать производство на имеющихся производственных мощностях. Поэтому в управленческом учете выделяется так называемый релевантный (значимый) объем производства и реализации продукции. Это — диапазон деловой активности, который установлен исходя из мощности фирмы и спроса на производимую продукцию. Объем производства и реализации продукции в свою очередь обуславливает величину потребляемых ресурсов, систему организации производства, структуру управления предприятием, другие параметры предприятия, включая и величину

постоянных издержек. В рамках определенного объема производства и реализации продукции общая сумма постоянных видов издержек не изменяется [3, 164].

Постоянные издержки не зависят от объема производства и реализации лишь до тех пор, пока интересы дальнейшего их возрастания не потребуют увеличения производственных мощностей, численности работников, управленческого аппарата, что одновременно увеличит административные издержки. Большую часть постоянных издержек при сокращении производственной деятельности предприятия и уменьшении выручки от реализации в этом положении не так-то легко сократить, так как и в периоды снижения производства предприятие должно начислять в прежних размерах амортизацию (если, конечно, не реализовывать оборудование другим предприятиям), выплачивать проценты по ранее полученным кредитам, платить заработную плату и т.д.

Необходимо отметить, что многие виды издержек для одних предприятий следует рассматривать как переменные, а для других — как постоянные. Например, оплата труда: при сдельной оплате — это переменные издержки, при твердом окладе работников (мастера, бригадиры) — постоянные. Виды переменных и постоянных издержек для конкретного предприятия или фирмы могут быть свои, но критерий классификации универсален: зависимость либо независимость от величины объема производства и реализации продукции.

Таким образом, абсолютно пригодного для всех предприятий и фирм и всех производственных ситуаций перечня постоянных и переменных издержек не существует. Но в каждом конкретном случае группировка издержек на постоянные и переменные возможна и необходима. Во-первых, такое деление помогает решить задачу максимизации массы и прироста прибыли за счет относительного снижения тех или иных издержек производства. Во-вторых, эта классификация позволяет судить об окупаемости издержек и дает возможность определить “запас финансовой прочности” предприятия или фирмы на случай изменения конъюнктуры и иных затрунений. В-третьих, возможность такой группировки определяется тем, что руководители и специалисты предприятия или фирмы могут оценить, возрастание каких издержек последует за увеличением объема производства и реализации.

Приведенная классификация несколько условна. В действительности существует ряд издержек (смешанные), которые содержат как переменную, так и постоянную часть. Например: издержки на содержание и эксплуатацию оборудования могут включать в себя издержки на плановый ремонт, производимый вне зависимости от объемов производства; заработная плата некоторых категорий рабочих может включать гарантированный минимум; плата за телефон и факс включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от длительности междугородных и международных разговоров и т.д.

Многие авторы предлагают при учете издержек выделять постоянную и переменную “доли” в смешанных издержках и причислять эти “доли” к постоянным и переменным издержкам соответственно (Е.С. Стоянова, В.Э. Керимов и др.) Существуют и другие точки зрения. По мнению В. Г. Лебедева, следует выделять полупеременные (или полупостоянные) издержки и смешанные издержки. Первые имеют одновременно переменные и постоянные компоненты.

Полупеременные издержки меняются скачкообразно, т.е. стабильны при варьировании объема выпуска в некотором интервале и меняются при выходе объема производства за пределы данного интервала. В качестве примера можно привести издержки на реализацию продукции (например, транспортные издержки).

Учитывая вышеизложенное, более правильно было бы проводить разделение издержек не на постоянные и переменные, а на условно-постоянные и условно-переменные с целью разграничения их смешанной части. Большое внимание к данной классификации объясняется тем, что она применяется для проведения анализа соотношения между издержками, объемом продаж и прибылью. Кроме того, данную группировку издержек можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и в конечном счете при выборе экономической политики фирмы.

#### Литература

1. Макконнелл К.Р., Брю С.П. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. 2-е изд. В 2 т. / Пер. с англ. М., 1992. Т. 1.
2. Управление затратами на предприятии: Учеб. / В.Г. Лебедев, Т.Т. Дроздова, В.П. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. СПб., 2000.
3. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. Мн., 1998.