

О.М. СМОЛЯКОВА

**КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ
В ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ**

Категория затрат является многогранной, поэтому требует всестороннего рассмотрения с позиции ее востребованности теорией учета и учетной практикой. В бухгалтерском учете данные о затратах формируются на основе фактически совершенных операций. В экономической теории используется иной подход, при котором затраты могут оцениваться исходя из решения о возможном их использовании, например, заработная плата собственника, которую он бы получал, работая на кого-нибудь другого.

Затраты можно рассматривать как расходы (уменьшение имущества или увеличение обязательств), обеспечивающие экономическую прибыль, необходимые для эффективности производства. Ресурсы производства могут быть реальными, осязаемыми (материалы или машины и аппараты), а также иметь форму услуг (заработная и арендная плата). Независимо от формы в любом случае предполагается, что эти затраты будут впоследствии возмещены.

В данном контексте принято классифицировать затраты на *входящие* и *истекшие*. Первая группа представляет собой затраты, которые уже произведены и должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы в виде производственных запасов. Когда эти ресурсы (запасы) использованы, они становятся истекшими. Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков. В качестве примера входящих затрат промышленного предприятия можно привести несколько статей актива баланса: материалы (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции. Многие зарубежные авторы отмечают, что входящие затраты являются синонимом термина “затраты”, а истекшие — тождественны понятию “расходы” [1, 32].

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в себестоимость произведенной продукции должны включаться только производственные затраты. В связи с этим важное значение имеет их разграничение на производство и периодические затраты. *Затраты на производство*, или *текущие* — это расходы, отнесенные на продукцию и сопоставляемые с доходом за тот период, в котором эта продукция была продана. До продажи затраты откладываются, т.е. не рассматриваются, “инвентаризируются”. *Периодическими*, или *затратами отчетного периода* считаются те, которые фактически имели место в данное время, возможно, до непосредственного производства продукции. Периодические затраты не откладываются и не продлеваются, даже если будущая прибыль еще объективно не оценена; полная их сумма соотносится с доходами, полученными за тот период, в котором эти затраты были произведены.

Реализационные и административные расходы принято рассматривать как периодические затраты. Однако в некоторых случаях допустимо совершенно иное толкование данных категорий, когда некоторые расходы по реализации должны быть отложены. Это касается расходов, которые можно непосредственно отнести на какой-либо вид продукции и соотносить с будущей прибылью по его продаже. Некоторые затраты могут трактоваться как периодические и на производство,

поэтому необходимо определить различия между издержками, имеющими непосредственное отношение к производственной функции предприятия (*затраты на производство*), и теми, которые относятся к реализации и расходам, связанным с администрированием (*периодические затраты*). Затраты на производство сравниваются с доходом, полученным от реализации, а периодические затраты учитываются как произведенные.

Однако главным критерием формирования информационной базы для нужд управления является не разграничение затрат на текущие и периодические, а изучение их поведения в связи с изменением количества производимой и продаваемой продукции. Колебание затрат в зависимости от объема производства необходимо учитывать при формировании информационной базы, используемой для контроля затрат в процессе хозяйственной деятельности.

Изучение зависимости затрат от объема производства и продаж позволяет обозначить три направления их поведения.

1. *Неизменные*, или *постоянные*, производимые для обеспечения нормальной деловой активности, — затраты для *существования бизнеса*. Они остаются неизменными в основной массе, несмотря на изменения в активности. Характерной чертой данной категории затрат является то, что они накапливаются с течением времени, а не с ростом производства. “При незагруженности или частичной загруженности производственных мощностей часть понесенных постоянных затрат принято называть *непродуктивными постоянными издержками*” [2, 24].

2. *Переменные затраты* имеют место тогда, когда происходит какая-либо деятельность, используются непосредственные возможности производства. Они представляются в форме затрат для функционирования, активности бизнеса в противоположность к затратам для существования бизнеса. Затраты данной категории имеют тенденцию изменяться пропорционально изменению объема производства, т.е. увеличение объема производства вдвое вызовет рост затрат данной категории соответственно в два раза, и наоборот. Таково мнение большинства зарубежных авторов, но не всех. Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр указывают, что рост переменных издержек при увеличении объема производства может быть прямо пропорциональным (линейным); более быстрым, чем рост объема производства; менее быстрым, чем рост объемов производства [2, 24].

Таким образом, эти авторы не выделяют следующую группу затрат: *полупеременные* и *полупостоянные* или, как их называют в некоторых зарубежных источниках, *смешанные*.

3. *Полупеременные* и *полупостоянные затраты* увеличиваются или уменьшаются в зависимости от изменений в объеме производства, но в отличие от переменных затрат не в строгой пропорции. Примером могут служить затраты по оплате труда контролеров, так как их количество не всегда точно соответствует какому-либо числу работников, затраты на энергию, когда они складываются из суммы постоянных расходов за определенный период и затрат, величина которых изменяется в зависимости от объема производства, или заработная плата работников, занятых реализацией, также складывающаяся из некоторой постоянной величины за период и выплаты за увеличение объема.

Некоторые авторы строго разделяют полупеременные и полупостоянные затраты. К. Друри считает, что в полупеременные затраты включаются как постоянная, так и переменная составляющие, а полупостоянные, или ступенчато (дискретно) возрастающие, затраты являются постоянными для конкретного объема производства, но случается так, что в какой-то критический момент они начинают возрастать на определенную постоянную величину [1, 42]. Р. Мюллендорф и М. Карренбауэр такие затраты относят к постоянным, но выделяют в отдельную группу, называя “*интервально-постоянными издержками*” [2, 24].

На практике разделение затрат по трем направлениям является сложной задачей. Т. Скоун в данном контексте подчеркивает: “затраты, которые являются по-

стоянными для одной компании, могут быть переменными для другой” [3, 28]. Поэтому классифицировать затраты следует в соответствии с целями формирования информационной базы, которая может быть использована при решении многих вопросов, возникающих в системе управления при планировании и принятии решений.

Литература

1. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет. М., 1997.
2. *Мюллендорф Р., Карренбауэр М.* Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры. М., 1996.
3. *Скоун Т.* Управленческий учет. Как его использовать для контроля бизнеса. М., 1997.