

## Затраты, издержки, расходы: трактовка с позиции ресурсов

**О. А. Жигунова,**  
доктор экономических наук,  
aigeob2@mail.ru,  
**А. С. Ковалев,**  
kowllich@mail.ru,  
Тюменский государственный  
архитектурно-строительный университет

**Ф**ундаментальными, основополагающими понятиями для управленческого учета являются категории "затраты", "расходы", "издержки", однако многие специалисты подчеркивают неопределенность сущности, неоднозначность трактовки, дискуссионность и открытость вопроса об их соотношении.

Обзор экономической литературы по данной проблеме свидетельствует о разнообразии сформировавшихся к настоящему моменту концепций сущности и соотношения данных категорий, о многовариантности их трактовок и содержания.

Неоднозначность трактовок названных учетных категорий, на наш взгляд, предопределяется нечетким пониманием сущности тех процессов, фактов, событий и объектов финансово-хозяйственной деятельности, которые описываются с их помощью. Поэтому проблема формулировки определения каждой из указанных категорий скорее не в построении некой теоретической конструкции, а в понимании того, какие явления хозяйственной деятельности она описывает.

Подход, предлагаемый в настоящей статье для решения проблемы сущности и соотношения понятий "затраты", "издержки", "расходы", позволяет, с одной стороны, исключить смешение учетных категорий, с другой — отделить друг от друга, обозначив соответствующими категориями те учетные объекты, которые нуждаются в обособленном учете для целей контроля, управления, принятия решений.

Проанализировав различные определения категории "затраты", приводимые в работах отечественных авторов (Н. Д. Врублевского, А. А. Ефремовой, Е. А. Мизиковского и И. Е. Мизиковского, А. В. Молвинского, С. А. Николаевой и С. В. Шебек, В. К. Складенко, А. Ю. Соколова и др.), нами выявлено четыре общих определяющих критерия, которые можно использовать для идентификации затрат:

1. Затраты — это оценка ресурсов;
2. Оценка ресурсов производится в стоимостном выражении;
3. Затратами признается оценка только использованных (потребленных) ресурсов;
4. Использование ресурсов имеет целевое назначение.

По нашему мнению, степень уточнения целей и задач использования ресурсов напрямую зависит от подхода к построению бизнеса, и в качестве затрат может быть определен любой ресурс, который потребляется внутри компании, вне зависимости от того, в каком процессе (виде деятельности, потоке, функции) — производственном, сбытовом, управленческом и т. п. — он использован.

Отметим, что потребление ресурсов всегда направлено на создание нового ресурса, в качестве которого может выступать готовая продукция, полуфабрикаты, незавершенное производство (в случае потребления ресурсов в производственном процессе).

Новыми ресурсами могут являться внеоборотные (нематериальные активы, основные средства) или оборотные активы (сырье, материалы), создаваемые во вспомогательных процессах (подразделениях), а также внутрипроизводственные работы и услуги, создаваемые в ходе управленческих процессов. Это вполне соответствует современному взгляду на коммерческую деятельность, предполагающему, что для функционирования бизнеса и достижения целей компании важны как основные (производственные) и вспомогательные, так и управленческие виды деятельности (процессы, функции, потоки и т. п.).

По поводу имущественного положения компании и влияния затрат на ее баланс хотелось бы отметить следующее. Очевидно, что несение затрат, с одной стороны, вызывает увеличение активов (в виде появления новых ресурсов — готовой продукции, полуфабрикатов, НЗП, сырья, материалов, оборотных и внеоборотных

активов), с другой — происходит равновеликое уменьшение активов либо увеличение обязательств (что является не более чем отсрочкой будущему уменьшению активов) на сумму использованных ресурсов. При этом капитал компании не подвергается изменению, поскольку созданный ресурс оценивается по величине использованных для его создания ресурсов. Происходит своего рода перетекание оценки потребленных ресурсов в оценку созданного ресурса.

Предложенный подход позволяет уточнить определение категории "затраты". Под затратами следует понимать стоимостную оценку различных ресурсов, имеющихся в распоряжении компании, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрипроизводственных работ, услуг.

Созданные новые ресурсы в дальнейшем могут быть либо также потреблены (использованы) во внутрихозяйственных процессах, либо реализованы покупателям. В любом случае до этого момента ресурсы нуждаются в обособленном учете и особой учетной оценке. Затраты на создание нового ресурса в предлагаемой нами трактовке как раз будут являться такой оценкой и составят себестоимость созданного ресурса.

Термин "издержки" берет начало в попытках определить, во сколько обходится производство того или иного товара, расчете цены его производства. В этом случае под издержками понимается использование живого и овеществленного труда, т. е. ресурсов, которые приобретаются на стадии заготовления. Тогда под "использованием этих ресурсов", без сомнения, понимается их потребление на следующих стадиях оборота капитала: стадии производства и стадии обращения.

Используя термин "издержки", нам представляется необходимым разделять "издержки производства" и "издержки обращения". Обобщение двух понятий позволяет уточнить определение "издержек" — это совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции.

По сути, определение издержек в приведенной трактовке вписывается в те критерии, которые мы определили для понятия "затраты". Однако "издержки" представляют

своего рода усеченный вариант "затрат", поскольку: во-первых, они сужают возможные границы потребления ресурсов двумя процессами — процессом производства и процессом продажи; во-вторых, сужают перечень используемых ресурсов до живого и овеществленного труда, исключая, например, информационные ресурсы.

В отличие от "затрат" и "издержек", термин "расходы" закреплен нормативными документами по бухгалтерскому учету. ПБУ 10/99 "Расходы организации" определяет расходы как "уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)", что в целом соответствует и трактовке расходов международными стандартами финансовой отчетности.

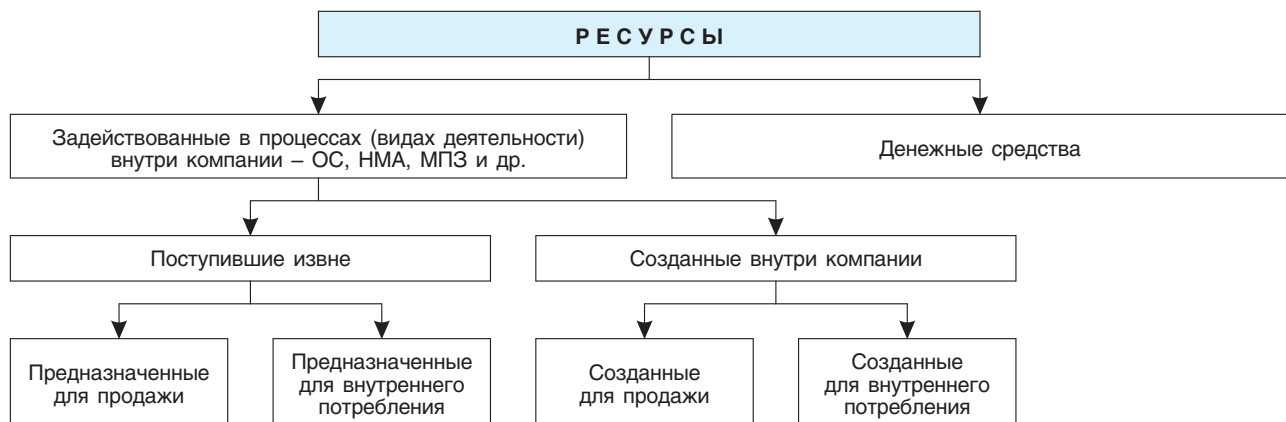
На наш взгляд, определяющими критериями при признании ресурса "расходом" являются:

1. Факт его выбытия (потеря права собственности на ресурс), отметим, что причины выбытия ресурсов могут быть различными: продажа, вклад в уставный капитал другой организации<sup>1</sup>, ликвидация, потеря активов и т. п.;
2. Выбытие ресурса уменьшает капитал компании.

Необходимо различать разные виды ресурсов и причины их выбытия. Прежде всего, нужно разделять выбытие ресурсов, задействованных во внутренних процессах компании, и выбытие денежных средств. Первые включают в себя внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы) и МПЗ (сырье, материалы, топливо, товары, готовая продукция, полуфабрикаты и т. д.) как созданные внутри компании, так и поступившие в распоряжение компании из внешней среды (на рисунке представлены виды ресурсов компании).

Ресурсы, поступившие извне, изначально поступают либо для продажи, либо для использования в деятельности компании. Если ресурсы, поступившие для продажи, выбывают в результате продажи, их первоначальная оценка признается расходом, который связан с получением дохода, но никак не связан с механизмом образования затрат. Оценка ресурсов, полученных извне и предназначенных для потребления внутри компании, в случае

<sup>1</sup> В этом случае ресурс преобразуется в финансовое вложение и расходом является только часть его оценки в виде разницы между остаточной стоимостью и оценкой, согласованной учредителями.



такого потребления признается затратами (при этом ресурс не покидает организацию), а в случаях выбытия – расходом, который никак не связан с затратами компании и далеко не всегда связан с получением дохода.

Аналогичная ситуация с ресурсами, созданными внутри компании, – они также создаются либо для продажи, либо для дальнейшего потребления в деятельности компании. При этом оценка ресурсов, созданных для продажи, в случае их продажи признается расходом в сумме затрат, понесенных на их создание, и связана с доходом. В случае иного выбытия ресурсов этот процесс, опять же, не всегда связан с получением дохода. Ресурсы же, созданные для дальнейшего потребления, оцениваются в сумме понесенных на их создание затрат. Если такой ресурс потребляется внутри компании (т. е. не покидает компанию), его оценка становится затратами. Иное выбытие такого ресурса предполагает признание его оценки расходом.

Денежные средства также являются ресурсом компании, однако они не могут быть напрямую использованы в производственных и иных процессах (видах деятельности) внутри компании.

Учитывая вышесказанное, уточним определение "расходов":

*Расходы – это стоимостная оценка ресурсов, выбытие которых уменьшает капитал компании непосредственно в момент выбытия или посредством признания обязательств, предполагающих выбытие ресурсов в будущем.*

Иными словами, уменьшение капитала является ключевым индикатором при определении расходов. В свою очередь, капитал уменьшается вследствие того,

что компания теряет права собственности на ресурсы, не получая при этом равновеликого "ответного" ресурса.

Итак, выявленные в ходе анализа разнообразных дефиниций "затрат", "издержек", "расходов" определяющие категориальные критерии позволяют утверждать, что назначение рассматриваемых категорий – в обозначении оценок ресурсов, необходимых для различных целей (учета, анализа, принятия решений).

Поскольку ресурс внутри границ компании может находиться в различных состояниях (фазах, стадиях движения сквозь компанию) – поступление, использование, выбытие – для каждого такого состояния требуется особая оценка ресурса (табл. 1).

Так, категории "затраты" и "издержки" применимы к стадии использования ресурса, поскольку именно факт использования ресурса был определен нами в качестве ключевого затратообразующего индикатора.

В то же время категория "расходы" должна быть применена для оценки ресурсов, покидающих компанию, т. е. тех, на которые компания теряет право собственности (в результате продажи, передачи, потери и т. п.).

Между тем среди рассмотренных нами категорий нет подходящей для обозначения оценки ресурсов, поступивших в компанию, но еще не потребленных во внутренних процессах.

Очевидно, что такая оценка необходима, впоследствии она станет основой для формирования как затрат, при использовании ресурса, так и расходов, при выбытии ресурса. Кроме того, именно первоначальная оценка ресурсов отражает имущественное положение компании в финансовой отчетности. Поэтому необходимо проанализировать процесс поступления ресурсов в ор-

ТАБЛИЦА 1

Систематизация ресурсов, нуждающихся в оценке, в зависимости от стадии их движения внутри организации			
Наименование	1 группа	2 группа	3 группа
Этапы (стадии) движения ресурса внутри организации	Поступление	Использование	Выбытие
Характеристика ресурсов, нуждающихся в оценке	Поступившие, но не использованные	Использованные, но не покинувшие компанию (не выбывшие)	Покидающие компанию (выбывающие)

ганизацию и попытаться определить оценку поступающих в компанию ресурсов особой учетной категорией.

Под моментом поступления ресурса в организацию понимается получение права собственности на ресурс, подкрепленное определенными документами. Например, для МПЗ, товаров, ОС, НМА — это договоры поставки (купли-продажи), акты приема-передачи, свидетельства о праве собственности, акты выполненных работ, накладные и т. п.

В отношении, например, трудовых ресурсов ситуация немного иная — персонал формально не является активом организации, однако трудовой договор вполне можно считать документальным подтверждением права собственности организации на трудовой ресурс в виде труда отдельно взятого сотрудника.

Таким образом, наличие документального подтверждения права собственности на актив является обязательным условием для его признания в качестве ресурса организации. Собственность на ресурсы как бы очерчивает границы компании. Попадая в них, ресурс требует первоначальной оценки. Отметим, что компания может и не иметь права собственности на ресурс, однако использовать его в своей деятельности (в соответствии с условиями договора). Такие ресурсы хоть и не требуют первоначальной оценки в учете, но, наряду с находящимися в собственности, должны, на наш взгляд, рассматриваться как имеющиеся в распоряжении компании.

Подчеркнем, что нами не рассматривается создание ресурса внутри самой организации, поскольку в этом случае для создания нового ресурса используются ресурсы, уже имеющиеся в наличии, т. е. когда-то попавшие в границы компании. Таким образом, ресурс, создаваемый внутри границ компании, оценивается по сумме понесенных затрат (по сумме оценки, использованных для его создания ресурсов).

В отношении же ресурсов, впервые попадающих в компанию, нужно различать способы получения права собственности на ресурс: он может быть приобретен за плату, получен в счет вклада в уставный капитал, получен по договору мены (бартерная сделка), получен безвозмездно.

Каждый способ определяет некий механизм действий компании — она либо передает в обмен на новый ресурс какие-то уже имеющиеся у нее ресурсы (денежные средства, внеоборотные и оборотные активы) — в случае продажи или бартера; либо признает свои обязательства перед контрагентом — в случае продажи; либо погашает ранее возникшую дебиторскую задолженность — при получении ресурса в счет вклада в уставный капитал; либо признает доход будущих периодов как обязательство компании признать доход в будущие периоды, по мере использования ресурса — в случае безвозмездного поступления ресурса (табл. 2).

Таким образом, способ поступления ресурса будет определять величину его стоимостной оценки. Оценка будет осуществляться либо в размере "ответного" ресурса, право собственности на который компания теряет, либо в размере признанных обязательств, что является не более чем отсрочкой будущему выбытию "ответных" ресурсов (при приобретении за плату или по бартеру), или будущему признанию дохода текущего периода (с равновеликим погашением признанного дохода будущих периодов).

Итак, поступивший ресурс оценивается по сумме "ответных" ресурсов, покидающих организацию, либо в размере признанного обязательства.

По своей сути процесс приобретения ресурсов представляет собой авансирование капитала. "Ответные" ресурсы или признанные обязательства вкладываются в новый ресурс, который в дальнейшем планируется использовать в деятельности компании.

В связи с этим нам представляется целесообразным введение в категориальный аппарат управленческого учета термина "вложения" для обозначения стоимостной оценки ресурсов, поступающих в распоряжение организации с целью дальнейшего использования во внутрихозяйственных процессах (видах деятельности). Отметим, что данная оценка формируется исходя из оценки "ответных" ресурсов, покидающих организацию в обмен на новый ресурс, либо возникших обязательств, связанных с поступлением нового ресурса.

Очевидно, что в такой трактовке вложением не будут являться получаемые денежные средства, поскольку они не могут использоваться во внутрихозяйственных процессах напрямую.

Таким образом, проведенный анализ различных взглядов на понятия "затраты", "издержки", "расходы",

позволяет утверждать, что назначение рассматриваемых категорий — в обозначении оценок ресурсов на различных стадиях их движения внутри компании. В то же время выявленные нами определяющие критерии не позволяют применять какую-либо из вышеупомянутых учетных категорий для описания оценки ресурса на стадии (этапе) его поступления. Поэтому для оценки ресурсов, поступивших, но не использованных во внутрихозяйственных процессах, предлагается использовать термин "вложения" (табл. 3).

Выявленные в ходе анализа сущностные характеристики рассматриваемых учетных категорий позволили уточнить их определения и обозначить критерии идентификации фактов, событий, объектов хозяйственной деятельности, подходящих под описание каждой из них.

ТАБЛИЦА 2

Зависимость стоимостной оценки ресурса от способа его поступления				
Форма оценки	Приобретение за плату	Мена	Получение в счет вклада в уставный капитал	Безвозмездное получение
Выбытие "ответных" активов	Денежные средства	Внеоборотные и оборотные активы	Дебиторская задолженность	—
Признание обязательств	Кредиторская задолженность	Кредиторская задолженность	—	Доход будущих периодов
Оценка ресурса осуществляется в размере:	выбывших денежных средств или признанных обязательств	выбывших активов или признанных обязательств	погашенной дебиторской задолженности (по соглашению учредителей)	признанного дохода будущих периодов

ТАБЛИЦА 3

Учетные категории, предлагаемые для оценки ресурсов, в зависимости от стадии их движения внутри организации			
Наименование	1 группа	2 группа	3 группа
Этапы (стадии) движения ресурса внутри организации	Поступление ресурса	Использование ресурса	Выбытие ресурса
Характеристика ресурсов, нуждающихся в оценке	Поступившие, но не использованные	Использованные, но не покинувшие компанию (не выбывшие)	Покидающие компанию (выбывающие)
Учетная категория	Вложения	Затраты (Издержки)	Расходы

Литература

1. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: концепция развития: дис. д-ра экон. наук: 08.00.12 / Врублевский Николай Дмитриевич — Москва, 2002. — 368 с.
2. Мизиковский Е. А., Мизиковский И. Е. Производственный учет / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. — 272 с.
3. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект: дис. д-ра экон. наук: 08.00.12 / Мизиковский Игорь Ефимович — Нижний Новгород, 2006. — 328 с.
4. Молвинский А. В. Учет и анализ затрат для принятия управленческих решений [Текст]: материалы бизнес-класса международного центра финансово-экономического развития (МСФР). Москва, 06-07.02.2006 / А. В. Молвинский — М., 2006. — 252 с.
5. Николаева С. А., Шебек С. В. Управленческий учет. Легенды и мифы. — М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2004. — 288 с.
6. Склярченко В. К. Классификация и состав затрат на производство и реализацию продукции [Текст] / В. К. Склярченко // Справочник экономиста. 2005. — № 8. — С. 40–47.