

УДК 657.479.3

UDC 657.479.3

**КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПРИ  
ИСЧИСЛЕНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ  
ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

**CLASSIFICATION OF EXPENSES AT  
CALCULATION OF PRODUCT COST IN  
MANAGEMENT ACCOUNTING**

Сигидов Юрий Иванович  
д.э.н., профессор, заслуженный работник высшей  
школы РФ

Sigidov Yury Ivanovich  
Dr.Sci.Econ., professor, honored worker of the higher  
school of the Russian Federation

Бабалыкова Ирина Александровна  
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского учета

Babalykova Irina Aleksandrovna  
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Theory of  
accounting department

Баранников Антон Александрович  
студент учетно-финансового факультета  
*Кубанский государственный аграрный  
университет, Краснодар, Россия*

Barannikov Anton Aleksandrovich  
student of registration and financial faculty  
*Kuban state agrarian university, Krasnodar, Russia*

В статье подробно расписывается классификация  
затрат при исчислении себестоимости продукции в  
управленческом учете

In the article we have given in detail the classification of  
expenses at calculation of product cost in management  
accounting

Ключевые слова: СЕБЕСТОИМОСТЬ,  
КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ, ПРОИЗВОДСТВО  
ПРОДУКЦИИ

Keywords: PRIME COST, CLASSIFICATION OF  
EXPENSES, PRODUCTION

Одним из основополагающих элементов рациональной организации управления затратами является экономически обоснованная их классификация. Множественность видов затрат и принципов их классификации основывается на большом многообразии используемых ресурсов и различной их роли в формировании общих издержек производства. Выбор используемых видов издержек и методик расчета зависит от целей анализа и уровня использования. Прежде всего, в зависимости от уровня рассмотрения издержки производства могут быть индивидуальными или общественно необходимыми, действительными, предпринимательскими, экономическими или бухгалтерскими, которые различаются между собой качественно, количественно и по структуре.

В налоговом учете расходы классифицируют в целях исчисления налогооблагаемой прибыли. В частности, с выходом 25 главы Налогового кодекса РФ появляется классификация расходов на прямые и косвенные в нетрадиционном для учета значении. Прямые расходы в налоговом учете

включаются в состав незавершенного производства и участвуют в исчислении прибыли при условии продажи изготовленной продукции, т.е. принимают характер «затрат на продукт». Косвенные расходы в налоговом учете полностью списываются на уменьшение налогооблагаемой базы отчетного периода, т.е. принимают характер «периодических». Группировка затрат для целей налогового учета представляет собой деление их на принимаемые и не принимаемые для целей налогообложения.

В финансовом учете формируется информация о величине расходов в целом по предприятию. Для организации учета на счетах, формирования отчета о прибылях и убытках, статистической отчетности, финансового планирования расходы делятся [2, с. 75]:

1. по характеру, условиям осуществления и направлений деятельности организации - расходы по обычным видам деятельности, операционные расходы, прочие расходы;
2. по сферам деятельности - расходы, связанные с: приобретением материально-производственных запасов; процессом производства; продвижением и продажей продукции; управлением;
3. по элементам - материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

В управленческом учете классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента. Для управления недостаточно данных о величине затрат в целом по организации. Обобщенно классификацию затрат предприятия для управленческого учета можно представить в следующем виде (табл. 1) [9, с. 95].

Таблица 1 - Классификация затрат в управленческом учете

Классификационные признаки с учетом функций управления	Виды затрат
1. Процесс принятия управленческих решений	Явные и альтернативные; релевантные и нерелевантные; эффективные и неэффективные
2. Процесс прогнозирования	Краткосрочные и долгосрочные
3. Процесс планирования	Планируемые и непланируемые
4. Процесс нормирования	Стандарты, нормы и нормативы, и отклонение от них
5. Процесс организации	По местам и сферам возникновения, функциям деятельности и центрам ответственности
6. Процесс учета	Одноэлементные и комплексные; по статьям калькуляции и экономическим элементам; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные; текущие и единовременные
7. Процесс контроля	Контролируемые и неконтролируемые
8. Процесс регулирования	Регулируемые и нерегулируемые
9. Процесс стимулирования	Обязательные и поощрительные
10. Процесс анализа	Фактические; прогнозные, плановые; сметные; стандартные; общие и структурные; полные и частичные

Прежде всего, для принятия управленческих решений важное значение имеет подразделение затрат на явные и неявные (альтернативные). Явные издержки - это расходы (денежные выплаты) организации по приобретению необходимых ресурсов: материалов, энергии, рабочей силы, привлекаемых со стороны. Таким образом, явные (или внешние) издержки - это стоимость ресурсов, не принадлежащих собственникам организации или предполагаемые затраты, которые должна нести организация при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Затраты же, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют альтернативными (вменными) затратами. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы не ограничены, вменные издержки равны нулю. Таким образом, под неявными (внутренними, вменными) затратами понимаются расходы собственных,

принадлежащих организации и поэтому не оплачиваемых деньгами ресурсов (семян, кормов и пр.), а также использование собственного капитала и помещений. Величина неявных (внутренних) издержек приравнивается к тем денежным платежам, которые могли быть получены при использовании этих ресурсов наилучшим способом в альтернативном варианте: для собственника капитала неявными издержками является прибыль (%), которую он получил бы, вложив капитал в иные сферы; для владельца земли неявными издержками будет арендная плата, полученная в случае сдачи земли в аренду; для предпринимателя в качестве неявных издержек можно рассматривать заработную плату, которую он мог бы получить, работая по найму; альтернативой использования основных средств может быть их продажа по рыночным ценам и вложение вырученных денег в банк под проценты и т.д.

Сумма для вознаграждения предпринимательского труда также является элементом внутренних издержек и составляет нормальную прибыль. Отсюда следует, что экономические издержки включают в себя: бухгалтерские издержки, нормальную прибыль и вмененные издержки. Нормальная прибыль наиболее точно для каждой отдельной отрасли определяется с учетом риска вложения в эту отрасль и отклонений среднерыночной доходности в исследуемом периоде от ставки безрисковых вложений и определяется по формуле [10, с. 211]:

$$r = R_{\text{безриск.}} + \beta(R_m - R_{\text{безриск.}});$$

где  $r$  - искомый процент;

$R_{\text{безриск.}}$  - это процент по долгосрочным обязательствам государства (ранее в России % по ГКО), в среднем 3-5 % годовых;

$R_m$  - доходность по рынку ценных бумаг в целом за исследуемый период (в России таким индексом служит фондовый индекс РТС (RTSI), определяемый в среднем по 56-60 компаниям, котирующим свои акции на Московской фондовой бирже).

$\beta$  - коэффициент, показывающий степень риска вложений в данную отрасль (в среднем колеблется для большинства предприятий от 1 до 2).

Расчет экономических затрат имеет важное значение для принятия верных управленческих решений о целесообразности дальнейшего использования труда и капитала в данной сфере деятельности. Если экономическая прибыль выше нуля, то отдача от вложений ресурсов выше альтернативного их использования, однако следует позаботиться о закреплении конкурентных преимуществ. Получение отрицательной экономической прибыли следует воспринимать как первое предупреждение о неблагоприятном положении дел в организации. Нулевая экономическая прибыль отражает положение организации на рынке, при котором обеспечивается нормальная прибыль. Величина экономической и бухгалтерской прибыли будет отличаться на величину неявных (вмененных) затрат. Проблема нашей отечественной экономики состоит в том, что учёт неявных затрат находится в зачаточном состоянии, на практике не проводится, не исчисляется и не анализируется.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты подразделяются на релевантные и нерелевантные. Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения.

Для определенного круга управленческих задач релевантными оказываются именно переменные затраты. Нерелевантные затраты не зависят от рассматриваемого управленческого решения.

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат на - эффективные и неэффективные. Эффективные - это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные - это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не

будет произведен продукт. Неэффективные затраты - это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи, порчи товарно-материальных ценностей и др.

В процессе прогнозирования затраты организации рассматриваются в краткосрочном и долгосрочном периодах. В краткосрочном периоде отдельные факторы производства не изменяются: их называют постоянными (фиксированными) факторами. К ним, как правило, относятся здания, оборудование и др. Однако, это может быть и земля, услуги менеджеров и квалифицированных кадров. Экономические ресурсы, которые меняются в процессе производства, считают переменными факторами. В среднесрочном периоде могут меняться все вводимые факторы производства, но базовые технологии остаются без изменений. В ходе же долгосрочного периода могут изменяться и базовые технологии.

Принятые управленческие решения не могут быть осуществлены, если они не будут иметь непосредственной связи с процессом планирования. В этих целях затраты организации подразделяются на планируемые и непланируемые. К планируемым относятся производительные расходы организации, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные бюджетом затрат на производство. Они в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые - это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности организации. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их

обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

Важное значение имеет классификация затрат в зависимости от их отношения к действующему в организации процессу нормирования. По данному признаку все затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего контроля за уровнем издержек производства.

Процесс управления невозможен без четкой организации. В процессе организации формируются структуры управления, места и сферы возникновения затрат, а также ответственные за их осуществление и поведение лица. По местам возникновения затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений организации. Такая группировка затрат позволяет организовать внутреннее бюджетирование и определить производственную себестоимость продукции.

В целях контроля и регулирования уровня затрат их делят на регулируемые и не регулируемые. Регулируемые - затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны руководителей. С вышеприведенной классификацией тесно связана группировка затрат в зависимости от сфер и функций деятельности предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на - снабженческо-заготовительные, технологические, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие. Такая группировка затрат позволяет организовать функциональный учет, при котором затраты вначале аккумулируются в разрезе сфер и функций деятельности предприятия и только потом - по объектам калькуляции.

Все предпринимаемые меры, направленные на осуществление управленческой деятельности, могут быть сведены на нет, если на предприятии не будет функционировать эффективная система учета. Для осуществления учетных процедур затраты предприятия группируются по составу, экономическому содержанию, роли в технологическом процессе изготовления продукции, отношению к объему производства, способу и времени включения в себестоимость продукции и т.д.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные. Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента - материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты. Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты [5, с. 9].

По экономическому содержанию затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам. Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Статьи затрат по элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты. Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы. Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности в форме приложения к



балансу (форма № 5, форма № 8 АПК). Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных средствах, фонде оплаты труда и т.д. Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Для решения этих задач примечают классификацию затрат по статьям калькуляции. Калькуляционной статьей принято называть определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом. Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовывать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции. Имея данные о затратах по статьям калькуляции в разрезе отдельных видов изделий, работ, услуг, можно определить себестоимость единицы продукции. Для этого объем затрат делят на объем произведенной продукции. Себестоимость единицы продукции учитывается при формировании договорных цен, планировании коэффициента рентабельности и расчета авансовых платежей для расчета налогооблагаемой прибыли. Номенклатура и состав статей калькуляции зависят от особенностей производства, места структурного подразделения в системе управления, действующей на предприятии методики планирования и учета и в целом учетной политики.

По статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели (назначения) их возникновения и относятся на каждый вид изделия

прямым или косвенным методом. Эта классификация специфична для каждой отрасли, поэтому состав расходов в каждой отрасли различен. Группировка затрат по статьям расходов дает возможность отслеживать затраты по их месту и назначению, знать во что обходится предприятию производство и реализация отдельных видов продукции. Планирование, учет и анализ себестоимости по статьям расходов необходимы также для того, чтобы определить, под влиянием каких затрат сформировался данный уровень себестоимости, в каких направлениях и как нужно проводить работу по ее снижению.

Важное значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные. Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят: расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др. К постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. Эти затраты имеют место на предприятии даже при простом производстве и отсутствии сбыта продукции. К ним можно отнести общехозяйственные расходы и др. Некоторые затраты называются смешанными, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить между постоянными и переменными затратами.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции.

Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в зависимости от роста объемов производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции сначала снижаются, а потом увеличиваются. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия. Для более полного понимания и анализа взаимосвязей количества (в денежном выражении) переменных ресурсов и объема продукции (в натуральном или денежном выражении) используются категории, соответственно, общих, средних и предельных издержек производства. Общая сумма издержек - это сумма постоянных и переменных издержек при каждом объеме производства. При их делении на объем произведённой продукции получают средние издержки производства. Для предпринимателя важна как общая сумма издержек и их изменение, так и средние издержки (в расчёте на единицу продукции). Это объясняется тем, что показатели средних издержек обычно используются для сравнения с ценой, которая всегда указывается в расчете на единицу продукции. В связи с этим, различают также как общие постоянные и переменные, так и средние постоянные и переменные издержки. Поскольку сумма постоянных издержек в краткосрочном периоде не зависит от объёмов производства и при его увеличении распределяется на большее количество производимой продукции, средние постоянные издержки снижаются при увеличении объемов производства.

Средние переменные издержки определяют путём деления суммарных переменных издержек на соответствующее количество производимой продукции. Поскольку суммы переменных издержек подчиняются закону убывающей отдачи, то это должно отразиться на показателях средних переменных издержек. При возрастании отдачи переменные издержки в расчёте на единицу продукции будут снижаться. Затем наступит такой момент, когда каждая добавочная единица переменных ресурсов будет увеличивать объём производства на меньшую величину, чем предыдущая, т.е. средние переменные издержки начнут возрастать, причем с различной степенью (с постоянным темпом, замедленным или ускоренным).

Под предельными издержками понимаются дополнительные (или добавочные) издержки, связанные с производством ещё одной дополнительной единицы продукции. Когда величина предельных издержек, присоединяемая к сумме общих издержек, оказывается меньше средних общих издержек, показатель средней величины издержек уменьшается, и, наоборот, средняя величина издержек возрастает, если предельная величина оказывается выше средней величины издержек. Так как общие постоянные издержки не изменяются, то постоянные предельные издержки отдельно взятой организации в краткосрочном периоде всегда равны нулю. Поэтому предельные издержки - это всегда переменные издержки. Закон убывающей отдачи (производительности) можно трактовать как закон неизбежного возрастания предельных издержек в силу снижения темпов роста эффективности добавочных вложений данного фактора при сохранении постоянными уровня других. При этом разный уровень и сочетание факторов производства дает разное количество производимой продукции, а, следовательно, будут разными и издержки производства, включая предельные.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные. Прямыми являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся: затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например, затраты по управлению и обслуживанию производства (накладные). Косвенные расходы сначала аккумулируются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов по их распределению. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и рекомендуются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

По роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению затраты предприятия подразделяются также на основные и накладные. Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.). Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Разделение затрат на основные и накладные основано на том, что в себестоимость

продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем, должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Важное значение в управленческом учете имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты подразделяются на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие. К текущим относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. Они принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. Расходы будущего периода - это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на освоение вводимых в эксплуатацию цехов, производств, на подготовку и освоение новых видов продукции на действующих предприятиях). Такие затраты должны принести доход в будущем. К предстоящим относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих, выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и другие затраты, имеющие периодический характер).

Существенной составляющей в управлении затратами является также система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства. Для обеспечения системы контроля за

затратами их группируют на - контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые - это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. Неконтролируемые же затраты не зависят от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных средств, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменение цен на топливно-энергетические ресурсы и т.п. Поэтому, для того, чтобы система контроля затрат на предприятии была эффективной, необходимо вначале выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учета затрат. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в планировании, формировании затрат и принимать соответствующие управленческие решения. Процесс управления затратами на предприятии включает в себя и процесс регулирования их уровня. Для этих целей затраты подразделяются на регулируемые и нерегулируемые. По степени регулируемости затраты подразделяются на полностью, частично и слабо регулируемые. Полностью регулируемые затраты возникают, прежде всего, в сферах производства и распределения. Это затраты, зарегистрированные по центрам ответственности и величина их зависит от степени регулирования со стороны менеджера. Частично регулируемые затраты имеют место главным образом в НИОКР (научно-исследовательских и опытно-конструкторских работах), маркетинге и обслуживании клиентов. Слабо регулируемые (заданные) затраты возникают во всех функциональных областях. Современная система управления на предприятии не считается эффективной, если она на первое место не ставит «человеческий фактор».

Следует так же отличать производительные издержки от производственных, а непроизводительные от непроизводственных. Между тем, их нередко отождествляют, хотя это две совершенно разные по

содержанию и назначению группы издержек. Деление издержек на производительные и непроизводительные вызвано отношением тех или иных расходов к созданию (увеличению) стоимости. К производительным затратам, непосредственно связанным с производством продукции и возрастанием ее стоимости, относят оплату труда производственно-технического персонала, а также потребленные средства производства, куда входят и их потери в пределах естественной (нормативной) убыли. Непроизводительные издержки - это просто затраты по сохранению уже созданной стоимости или превращению ее из одной формы в другую, а также различные сверхнормативные потери продукции и порча ее качества. Содержание непроизводительных издержек неодинаково. Если одни из них являются необходимыми для осуществления процесса производства, то другие, напротив, представляют собой бесполезную трату средств. К первым, особенностью которых является возмещение их ценой реализации продукции, относятся издержки обращения, страховые платежи, расходы по обслуживанию производства и управлению и так далее. Во вторую группу входят сверхнормативные потери продукции при ее уборке, транспортировке, хранении, брак производства и другие расходы, вызванные бесхозяйственностью (штрафы, пени, и тому подобное). Эти и им подобные затраты уменьшают не только стоимость сельскохозяйственного продукта, но и доходы хозяйства. Совершенно иное содержание и назначение имеют производственные и внепроизводственные издержки. Первыми следует считать все те затраты предприятия, которые вызваны процессами производства и являются его условием. Так, для того, чтобы хоть частично компенсировать потери, нередко возникающие в результате различных стихийных бедствий, предприятия вынуждены страховать имущество. Таким образом, производственными выступают все те же расходы организаций, которые вызваны условиями работы и включены в себестоимость продукции



независимо от того, являются ли они производительными или непроизводительными. Внепроизводственные затраты, напротив, не имеют непосредственного отношения к основному производству и поэтому не могут быть включены в себестоимость. К ним относятся затраты на обслуживание бытовых нужд трудящихся, на проведение культурно-просветительной и оздоровительной работы среди населения, а также другие расходы, покрываемые другими источниками.

Успех любой производственной и коммерческой деятельности в первую очередь зависит от усилий трудового коллектива, профессионализма субъектов управления, их заинтересованности в результатах своего труда. Для этого в управленческой деятельности широко используется система стимулирования. Исходя из этого признака затраты предприятия подразделяются на обязательные, связанные с выполнением основных трудовых обязанностей, и на поощрительные, направленные на достижение высоких качественных показателей. Процесс принятия управленческих решений невозможен также без эффективной системы экономического анализа, позволяющей оценить достигнутые результаты деятельности предприятия, выявлять внутренние и внешние резервы дальнейшего его развития. Для этих целей затраты группируются на - фактические, прогнозные, плановые, сметные и т.д. В ходе анализа исследуется как общий объем затрат, так и образующие его отдельные элементы и статьи, т.е. структура. Такая классификация затрат в разрезе управленческих функций позволит повысить эффективность управленческого учета, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

На современном этапе перехода России к рыночным отношениям находит практическое применение выделение издержек рыночной транзакции (транзакционные издержки). Впервые концепция

транзакционных издержек была выдвинута в трудах Дж. Коммонса и Р. Коуза [4, с. 102]. При этом понимание транзакционных издержек варьируется от узких определений, связывающих данные издержки с отдельными видами экономической деятельности, до широких, подчеркивающих институциональную природу данного явления. Например, Дж. Джоунс и С. Хилл [1, с. 310] определяют транзакционные издержки как затраты на переговоры, мониторинг и проведение сделки, которые позволяют сторонам прийти к соглашению. У. Николсон [8, с. 151], автор одного из самых известных учебников по микроэкономике, рассматривает эксплицитные транзакционные издержки в форме платы за услуги посредников и имплицитные транзакционные издержки в форме издержек поиска и сбора информации. Существует понимание транзакционных издержек как психологических издержек принятия решения и заключения самой сделки. Перечисленные обоснования пытаются увязать транзакционные издержки с определенными действиями затратами, возникающими в ходе заключения сделки.

Совсем иную логику демонстрируют представители институциональных школ. Так, С. Чанг [6, с. 193] понимает под транзакционными издержками любые институциональные издержки, возникающие в «любой экономике, организованной не по Вальрасу». Поэтому для Чанга моделью экономики, «перегруженной» транзакционными издержками, является плановая экономика коммунистического типа.

К. Эрроу считает, что анализ транзакционных издержек в различных условиях и различных экономических системах должен стать основной темой исследований в области экономики благосостояния, в частности, теории распределения ресурсов.

На наш взгляд, транзакционные издержки - это разница между данной ценой предложения (спроса) и возможно более низкой ценой,

уплачиваемой покупателем (продавцом) в качестве альтернативы более высоким издержкам поиска информации, ожидания, т.е. это издержки, связанные с координацией и взаимодействием экономических субъектов.

### Список литературы

1. Баранников А.А. Роль бухгалтерского учета и внутреннего контроля в обеспечении экономической безопасности организации / А.А. Баранников, Ю.И. Сигидов // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – №06(080). С. 300 – 318. – IDA [article ID]: 0801206024. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/06/pdf/24.pdf>
2. Баранников А.А. Теоретическое толкование понятия управленческий учет: взгляды, проблемы, мнения / А.А. Баранников, В.В. Шоль // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – №10(084). С. 69 – 89. – IDA [article ID]: 0841210007. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/10/pdf/07.pdf>
3. Капелюшников, Р. И. Экономическая теория прав собственности [Текст] /Р. И Капелюшников.-М.: ИМЭМО.-1990.
4. Котляров, С. А. Управление затратами [Текст] / С. А. Котляров. -СПб: Питер.-2001.-160 с.
5. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] /Р. Коуз.- М: Дело.- 1993.-с.9.
6. Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии: Учебник [Текст]/ В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, ВЛ. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. - СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса».- 2000. - 277с.
7. Малахов, С. Трансакционные издержки и микроэкономическое равновесие [Текст] /С. Малахов. // Вопросы экономики.-1998.-№11
8. Мартыненко Е.В. Управленческий учет: предпосылки возникновения, сущность и современная научная концепция / Е.В. Мартыненко, А.А. Баранников // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2013. – №02(086). С. 138 – 162. – IDA [article ID]: 0861302010. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2013/02/pdf/10.pdf>
9. Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика [Текст] / С.А. Николаева. - М.: Финансы и статистика.-1993. - 128 с.
10. Олейник, А.Н. Институциональная экономика [Текст] /А.Н. Олейник,- М.: ИНФРА-М.-2005.-416с.

### References

1. Barannikov A.A. Rol' buhgalterskogo ucheta i vnutrennego kontrolja v obespechenii jekonomicheskoy bezopasnosti organizacii / A.A. Barannikov, Ju.I. Sigidov // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2012. – №06(080). S. 300 – 318. – IDA [article ID]: 0801206024. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2012/06/pdf/24.pdf>

2. Barannikov A.A. Teoreticheskoe tolkovanie ponjatija upravlencheskij uchet: vzgljady, problemy, mnenija / A.A. Barannikov, V.V. Shol' // Politematicheskij setевой jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2012. – №10(084). S. 69 – 89. – IDA [article ID]: 0841210007. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2012/10/pdf/07.pdf>
3. Kapeljushnikov, R. I. Jekonomicheskaja teorija prav sobstvennosti [Tekst] /R. I. Kapeljushnikov.-M.: IMJeMO.-1990.
4. Kotljarov, S. A. Upravlenie zatratami [Tekst] / S. A. Kotljarov. -SPb: Piter.- 2001.-160 s.
5. Kouz R. Firma, rynek i pravo [Tekst] /R. Kouz.- M: Delo.- 1993.-s.9.
6. Lebedev, V. G. Upravlenie zatratami na predpriyatii: Uchebnik [Tekst]/ V.G. Lebedev, T.G. Drozdova, VL. Kustarev i dr.; Pod obshh. red. G.A. Krajuhina. - SPb.: Izdatel'skij dom «Biznes-prensa».- 2000. - 277s.
7. Malahov, S. Transakcionnye izderzhki i mikrojekonomicheskoe ravnovesie [Tekst] /S. Malahov. // Voprosy jekonomiki.-1998.-№11
8. Martynenko E.V. Upravlencheskij uchet: predposylki vzniknovenija, sushhnost' i sovremennaja nauchnaja koncepcija / E.V. Martynenko, A.A. Barannikov // Politematicheskij setевой jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2013. – №02(086). S. 138 – 162. – IDA [article ID]: 0861302010. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2013/02/pdf/10.pdf>
9. Nikolaeva, S.A. Osobennosti ucheta zatrat v uslovijah rynka: sistema «direkt-kosting». Teorija i praktika [Tekst] / S.A. Nikolaeva. - M.: Finansy i statistika.- 1993. - 128 s.
10. Olejnik, A.N. Institucional'naja jekonomika [Tekst] /A.N. Olejnik,- M.: INFRA-M.- 2005.-416s.