



КЛАССИФИКАЦИЯ ВИДОВ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЛЕ

Введение

Одним из основных направлений изучения и оценки издержек обращения торговли является их научно обоснованная классификация.

Отсутствие единой научно обоснованной классификации видов издержек обращения и показателей, их характеризующих, затрудняет систематизацию этих показателей, последовательность их оценки, выбор оптимального критерия их оценки, что требует, по мнению автора, дополнительной проработки данного вопроса.

Целью проводимых исследований является рассмотрение современных методических подходов к классификации текущих затрат и разработка классификации издержек обращения с позиций отдельных функций управления.

В соответствии с данной целью при проведении исследований были поставлены и решены задачи:

- изучение, обобщение и анализ методических подходов отечественных и зарубежных экономистов к классификации видов текущих затрат предприятия;
- разработка классификации видов издержек обращения на основе системного подхода с позиций управления затратами;
- рассмотрение основных видов издержек обращения и их краткая характеристика.

Методика исследования

В ходе исследования были рассмотрены положения зарубежных и отечественных экономистов по вопросу классификации издержек. Классификации по различным признакам представлены в работах зарубежных экономистов К.Р. Макконелла, С.М. Брю, П. Самуэльсона, Р. Энтони, Дж. Рис, К. Друри, Нидлз и др.

При рассмотрении классификации издержек многие зарубежные экономисты дают их характеристику с точки зрения длительности периода. Так, предлагаемая классификация издержек К.Р. Макконелла и С.М. Брю характерна только в рамках краткосрочного периода, в пределах которого производственные мощности остаются

постоянными, и фирма способна использовать свои мощности более или менее интенсивно, увеличивая или уменьшая объем потребленных переменных ресурсов однако она не располагает достаточным временем для изменения размеров самого предприятия. Долгосрочный период – это промежуток времени, достаточно продолжительный для того, чтобы изменить количество всех используемых ресурсов включая и производственные мощности. Следовательно, в долгосрочном периоде все ресурсы являются переменными.

По мнению автора, для получения большего объема информации о поведении издержек переменные и постоянные можно дефрагментировать на классы.

К. Мелерович при характеристике поведения издержек в зависимости от объема производства, ввел термин «степень реагирования издержек» для соотношений процентных изменений издержек и степени занятости.

Используя значения данного показателя, можно оценить поведение издержек обращения в зависимости от изменения объема выручки от реализации (объем товарооборота). В зависимости от значения показателя степени реагирования различают: общие постоянные издержки, общие пропорциональные издержки, регрессивные и прогрессивные.

Однако есть множество видов издержек, которые в одной ситуации принятия решения будут переменными, в другой – постоянными. Поэтому вопрос, к какому виду издержек отнести те или иные текущие расходы, зависит, прежде всего, от двух критериев:

- периода принятия решения;
- способности производственных факторов к разделению.

Период принятия решения на «далекое будущее» – все издержки являются переменными. Постоянные издержки могут возникать в результате обязательств, обусловленных законами или договорами (договор об аренде, трудовой договор, договор об энерго-, водоснабжении и т.д.). О. Шнайдер обосновывает вывод, что все

издержки имеют «обусловленный распряжением характер», т.е. будут постоянными, если их таковыми планирует предприятие. Выражение «постоянные» и «переменные» издержки исследователь заменяет на «нужные» и «ненужные».

Способность производственных факторов к разделению. Другой причиной возникновения постоянных издержек является неоднократная способность многих производственных факторов к разделению. Многие издержки растут не непрерывно (т.е. с каждым изменением уровня занятости), а определенными скачками. Эти издержки для целого уровня занятости (его интервала) являются постоянными, затем внезапно растут, а потом снова остаются постоянными в определенном интервале. Такие издержки в экономической литературе называют скачкообразными (шмаленбах) или постоянными издержками в интервале занятости (гуттенберг). Общие издержки имеют вид ступеней, а средние – вид регрессии, т.е. кривая совершает скачки при каждом повышении общих издержек, и регрессия сразу же начинается заново.

О. Бредт впервые ввел понятие принятия части постоянных расходов, приходящихся на долю неиспользованных производственных мощностей.

Гуттенберг объединил это понятие с понятием полезных издержек, введя его в свою теорию издержек. Согласно этому постоянные издержки (K_f) складываются из полезных издержек (K_n) и издержек на использование производственных мощностей (бесполезные) (K_l).

$$K_f = K_n + K_l,$$

$$K_l(m) = m_e \cdot K_f / m_{\max},$$

$$K_n(m) = m_{(e)} \cdot K_f / m_{\max},$$

где m_{\max} – максимально возможное количество;

m_e – количество продукции эффективно изготовленной на установке.

При росте выпуска (товарооборота) полезные издержки возрастают, а бесполезные, соответственно, – снижаются.

Вопросам классификации видов издержек обращения в тех или иных аспектах посвящены труды ряда отечественных экономистов (Г.И. Гребнев, А.Н. Соломатин, И.А. Бланк, К.А. Раицкий, С.Н. Абрютин, Ю.Л. Александров, Н.Н. Терещенко).

Изучение, обобщение и анализ работ отечественных ученых позволяют сделать вывод о единстве многих положений предлагаемых ими методик классификации издержек обращения.

Сравнительная характеристика основных направлений классификации издержек позволила сделать вывод, что одна группа авторов предлагала единую методику классификации издержек обращения, которая включала в себя классификацию издержек обращения по статьям, экономическим элементам затрат (М.И. Баканов, А.М. Фридман, Н.Ф. Байдаков, И.Т. Абдукаримов и др.)

Другая группа авторов наряду с традиционной классификацией издержек обращения по статьям и экономическим элементам рассматривают в качестве одного из основных признаков поведение издержек обращения в зависимости от объема товарооборота. Выделяя этот классификационный признак, все издержки они делят на постоянные и переменные (А.Н. Соломатин, А.И. Гребнев, И.А. Бланк, К.А. Раицкий, М.С. Абрютин и др.).

Сравнивая подходы к классификации издержек, применяемые в отечественном и зарубежном учете, можно говорить о наличии общих и отличающихся моментов. Важнейшими группировками, применяемыми в отечественной практике, являлись группировка издержек по экономическим элементам и статьям калькуляции. Единая классификация затрат для всех отраслей экономики рассматривалась как преимущество отечественного учета перед западным. Основными отличиями зарубежного учета являются:

- 1) отсутствие единой классификации издержек для предприятий;
- 2) классификация издержек по функциям управления;
- 3) условность и упрощенность классификации;
- 4) смешение различных признаков классификации;
- 5) частая подмена одного понятия другим (например, косвенные, накладные и постоянные издержки).

Проведенный автором на основе литературных источников сравнительный анализ зарубежных и отечественных вариантов классификации видов издержек позволил выявить следующие особенности и различия (табл. 1).

Классификация издержек, по мнению автора, должна отвечать главному требованию – базироваться на признаках, позволяющих дифференцировать издержки для управления ими в различных аспектах. Она создает предпосылки для определения издержек по объектам управления ими, организации планирования, учета, контроля и анализа.

Сравнительная характеристика классификаций видов издержек

Вид классификации	Система учета издержек обращения	
	западная	отечественная
Характеристика	Ориентация на данные внутривыпуска, учета, запросы руководства хозяйствующего субъекта	Ориентация на данные бухгалтерского учета, запросы внешних пользователей
Применение классификаций по отношению к объему товарооборота на постоянные-переменные издержки	Распространена повсеместно	Не является официально рекомендованной, поэтому применяется редко
Классификация по центрам ответственности и возможности регулирования и контроля	Распространена повсеместно	Практически не применяется
Классификация издержек по экономическим элементам	Предельно упрощена (существует три элемента затрат: прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, накладные расходы)	Применяется повсеместно, включает пять элементов
Классификация издержек по статьям	Подробная классификация чаще всего отсутствует	Применяется повсеместно
Классификация издержек по отношению к временному интервалу на прошлые и будущие (сметные)	Как основа системы «стандарт-кост» применяется большинством предприятий	Используется нечасто, преимущественно крупными предприятиями

Изучение, обобщение и критическое переосмысление отдельных методик научной и учебной литературы по исследуемому вопросу позволило прийти к мнению, что в настоящий момент отсутствует единая научно обоснованная классификация издержек обращения для целей управления издержками. В связи с этим на основе обобщения и анализа существующих точек зрения по данному вопросу автором предложена следующая классификация видов издержек обращения (рис.).

Приведем краткую характеристику основных видов издержек обращения в соответствии с предложенной классификацией.

Издержки по экономической природе:

1) бухгалтерские (явные затраты), т.е. издержки, связанные с использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов и отражаемые в бухгалтерской отчетности;

2) экономические, т.е. это сумма явных и неявных затрат. Неявные издержки – это альтернативные затраты, связанные

с использованием ресурсов предприятия – издержки упущенных возможностей.

Основным признаком классификации издержек обращения является их зависимость от товарооборота. *Классификация по степени эластичности от объема товарооборота* позволяет изучить поведение издержек обращения в зависимости от изменения объема товарооборота. При этом выделяют постоянные, переменные и смешанные издержки обращения.

Переменные – это издержки, общая величина которых в данный период времени зависит непосредственно от объема и структуры товарооборота (транспортные расходы, расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров).

Постоянные – это издержки, величина которых изменяется или остается постоянной независимо от объема и структуры товарооборота. Они должны быть оплачены, даже если предприятие не осуществляет реализации (амортизация основных средств; аренда зданий, помещений, оборудования и т.п.).

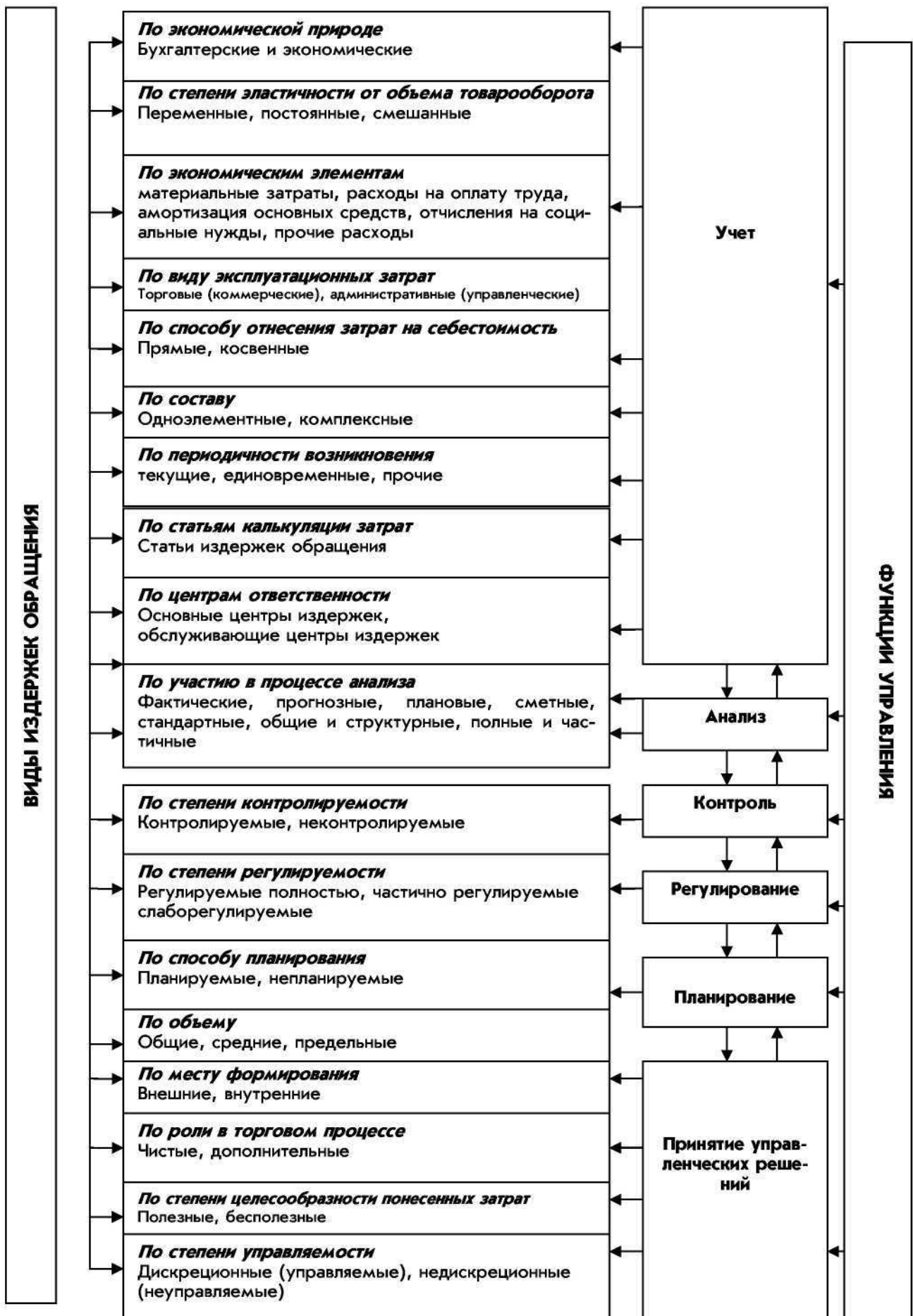


Рис. Классификация видов издержек с позиций управленческого процесса

Смешанные – это издержки, состоящие из условно-переменных и условно-постоянных частей (расходы на оплату труда; прочие расходы).

Общая сумма постоянных и переменных издержек представляет собой валовые издержки.

На основе валовых издержек можно рассчитать средние и предельные издержки.

Деление издержек обращения по экономическим элементам позволяет получить информацию о величине затрат в зависимости от их экономического содержания, показывает соотношение общей суммы затрат в общей сумме расходов.

При этом выделяют: *материальные затраты* – издержки, связанные с использованием материальных ресурсов (кроме амортизации основных средств); *расходы на оплату труда* – затраты, связанные с оплатой и использованием трудовых ресурсов (заработная плата по ставкам, окладам, расценкам; оплата за неотработанное время); *отчисления на социальные нужды* – отчисления, производимые в обязательном порядке по единому социальному налогу; *амортизация основных средств* – затраты на основные средства; *прочие расходы* – расходы, не учтенные в предыдущих элементах, относимые на издержки обращения (налоги, относимые на издержки, командировочные расходы, на рекламу, по оплате процентов за пользование банковским займом и др.)

По способу отнесения затрат на себестоимость выделяют прямые и косвенные затраты. *Прямые затраты* – это затраты, которые находятся в прямой зависимости от объема реализации или от времени, затраченного на реализацию (затраты тех материалов, которые составляют наибольший удельный вес в общем объеме реализуемых товаров, заработная плата работников за выполненную работу по производству или реализации товаров; расходы, величина которых находится в прямой зависимости от количества реализованных товаров, но является дополнительной для процесса реализации товаров). *Косвенные* – это затраты, которые носят общий характер, и их уровень не находится в прямой зависимости от объема реализованных товаров или затрат времени на их реализацию (расходы на рекламу, на содержание аппарата управления и т.д.).

Деление издержек обращения по составу позволяет выделить:

- одноэлементные, состоящие из одного элемента издержек обращения;

- комплексные, состоящие из нескольких элементов издержек обращения.

Классификация издержек обращения по периодичности возникновения позволяет оценить, как часто возникают те или иные издержки обращения. Выделяют:

- *текущие издержки*, возникающие постоянно, в течение всего периода, к ним относятся расходы на оплату труда, расходы на содержание зданий, сооружений, инвентаря и др.;

- *единовременные издержки*, носящие разовый характер, к ним относятся расходы по оплате процентов за пользование займом;

- *прочие издержки*, носящие периодический характер, например, транспортные расходы, расходы по рекламе и др.

В зависимости от места формирования выделяют:

- *внешние* – это денежные расходы в пользу сторонних предприятий, организаций, оказывающих торговому (транспортные расходы; расходы за пользование займом);

- *внутренние* – издержки внутри предприятия на собственный, самостоятельно используемый ресурс (расходы на оплату труда, на подготовку и переподготовку кадров).

По признаку экономической однородности затрат выделяют отдельные *статьи издержек обращения*, совокупность которых составляет их номенклатуру, что позволяет контролировать затраты с точки зрения их назначения. В настоящее время предприятиям рекомендуется использовать номенклатуру издержек обращения, состоящую из статей, перечень которых может быть дополнен или уменьшен по усмотрению предприятия.

Классификация по центрам ответственности позволит определить издержки по местам их возникновения, с этой целью следует выделить:

- *основные центры издержек* – это издержки центров, осуществляющих торговый процесс;

- *обслуживающие центры издержек* – это издержки обслуживающих центров, осуществляющих функции по обслуживанию торгового процесса.

Классификация издержек обращения по степени управляемости предполагает деление издержек на:

- дискреционные (управляемые) – расходы, размер которых может устанавливаться достаточно произвольно в зависимости от политики предприятия (расходы по рекламе, расходы на оплату труда);

- недискреционные (неуправляемые) – расходы, размер которых не может меняться предприятием произвольно (неуправляемые расходы), к ним относятся, например, налоги, относимые на издержки обращения; расходы по аренде зданий, сооружений, помещений и т.п.

По роли в торговом процессе выделяют чистые издержки и дополнительные. Данное деление является относительно условным и связано с двойственным характером труда работников торговли (производительный и непроизводительный труд):

- чистые – это затраты, связанные с осуществлением процесса купли-продажи товаров, со сменой форм собственности (расходы по рекламе; затраты, связанные с денежным обращением);

- дополнительные – это расходы, связанные с продолжением процесса производства в сфере товарного обращения (фасовка, упаковка, длительное хранение). Данные расходы дополняют затраты отраслей материального производства. В данную группу включаются только те затраты, которые являются общественно-необходимыми. Обусловленные продолжением процесса производства в сфере обращения, они связаны с сохранением и доведением товаров до потребителей (транспортные расходы; расходы на хранение, упаковку товаров и т.д.)

Классификация издержек обращения по виду эксплуатационных затрат выделяют торговые (коммерческие) и административные (управленческие). Торговые – это те издержки торговых предприятий, которые связаны с осуществлением основной деятельности. Данные издержки связаны с непосредственным продвижением товаров из сферы производства в сферу обращения. Административные издержки – это те издержки торговых предприятий, которые связаны с деятельностью аппарата управления. Административные или управленческие издержки обращения обусловлены организацией хозяйственной деятельности конкретных предприятий.

Важное значение в процессе управления издержками имеет классификация на *контролируемые и неконтролируемые* издержки. Контролируемые – это издержки, которые поддаются контролю со стороны субъекта управления. Неконтролируемые издержки не зависят от субъекта управления. При построении системы контроля необходимо определить систему подконтрольных показателей, привязать систему контроля к центрам ответственности на предприятии.

Классификация издержек по степени регулируемости позволяет определить степень влияния руководителя функционального подразделения на сумму и уровень издержек обращения. К ним относятся:

- 1) регулируемые – это издержки, величина которых устанавливается руководителем функционального подразделения, и их уровень поддается влиянию менеджера;

- 2) нерегулируемые – это издержки, которые не подлежат воздействию на данном уровне контролю;

- 3) частично регулируемые – это издержки, которые частично поддаются контролю, например, издержки обслуживающих хозяйств, издержки на маркетинговые исследования, сервисное обслуживание.

Процесс принятия управленческих решений невозможен без эффективной системы экономического анализа, позволяющей оценить достигнутые результаты деятельности предприятия, выявить внутренние и внешние резервы его развития. Для этих целей издержки классифицируются на фактические, прогнозные, плановые, сметные и др. В ходе анализа исследуется как общий объем издержек, так и их структура.

Выводы

1. Анализ отечественного и зарубежного опыта показал, что в настоящее время нет единого мнения о количестве и составе признаков для классификации издержек, как нет единой терминологии по данному вопросу.

2. Получили развитие два противоположных подхода к классификации издержек. Первый состоит в стремлении излишней детализации издержек по всем возможным, с точки зрения автора, признакам. Второй заключается в группировке издержек в укрупненные группы по близ-

ким признакам и носит практический характер в области контроля и управления.

3. Предложенная в статье классификация издержек обращения в разрезе управленческих функций позволит осуществить их оценку на основе системного комплексного подхода, повысить эффективность управления издержками и возможность выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

Библиографический список

1. Bredt O. Der endgultige ansatz der Planung, in: Technik und Wirtschaft / O. Bredt. 1939. S. 252.
2. Gutenberg E. Grundlagen der Betriebswirtschafts Bd. I, Die Produktion, 24. aufl. /

E. Gutenberg Berlin – Heidelberg – New-lork, 1983. S. 348.

3. Mellerowicz K. Kosten und Kostenrechnung, Bd.I, Theorie der Kosten, 5. aufl. / K. Mellerowicz. Berlin, 1973. S. 286.

4. Schneider E. Industrielles Rechnungswesen. 4. aufl. / E. Schneider. Tubingen., 1963. S. 203.

5. Абдукаримов И.Т. Анализ хозяйственной деятельности потребительской кооперации: учеб. для вузов / И.Т. Абдукаримов. 2-е изд., перераб. М.: Экономика, 1989. 319 с.

6. Александров Ю.Л. Экономика предприятия торговли: учеб. пособие. / Ю.Л. Александров, Э.А. Батраева, И.В. Петрученя, А.М. Смирнова, Н.Н. Терещенко. Красноярск, 2002. Ч. 2. 171 с.



УДК 331.221



**А.Р. Зидымаков,
Р.Н. Сайранов**

ВЫБОР ФАКТОРОВ ТАРИФИКАЦИИ РАБОТ

Оценка качественных различий в труде играет определяющую роль в организации заработной платы, поскольку она наряду с нормированием труда является основой, на которой строится и совершенствуется весь механизм оплаты, в первую очередь, тарифные условия оплаты труда.

Разнокачественность труда при его оплате оценивают характеристиками, которые придают качественную определенность конкретным видам труда и благодаря которым один вид труда отличается от другого (например, механизатора от оператора машинного доения, слесаря-ремонтника от сварщика и т.д.). В литера-

туре, посвященной оценке труда, можно встретить, что к числу характеристик качества труда относят сложность, ответственность, интенсивность, производительность, тяжесть труда, требуемую квалификацию к исполнителю и качественный уровень его результатов. Совокупность перечисленных характеристик составляет понятие «качество труда» или «качественная определенность труда». Следует отметить, что однозначности в наборе факторов нет.

Одним из наиболее значимых исследований проблемы тарификации труда в сельском хозяйстве были проведены