

**ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ И ЭВОЛЮЦИЯ ИЗУЧЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК:  
ОБЗОР НАУЧНЫХ ПУБЛИКАЦИЙ**  
**History of development and evolution of costs: review of scientific publications**

**Е. М. Кот**, кандидат экономических наук, доцент,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита  
**И. Ф. Пильникова**, старший преподаватель  
Уральского государственного аграрного университета  
(Екатеринбург, ул. К. Либкнехта, 42)

**Аннотация**

Для того чтобы лучше понимать понятия издержек, расходов и затрат в настоящее время, необходимо изучить их историческое развитие, эволюцию изучения издержек. Чтобы видеть различия и сходства между данными понятиями, необходимо провести обзор научных терминов в трактовках разных авторов.

**Ключевые слова:** издержки, затраты, расходы, история развития, эволюция изучения.

**Summary**

In order to better understand the concept of costs, expenses and charges now it is necessary to examine its historical development, the evolution of the study of costs. To see the differences and similarities between these concepts it is necessary to make a review of scientific terms in interpretations of different authors.

**Keywords:** costs, expenses, costs, history of development, evolution of study.

Любая организация в настоящее время уделяет большое внимание издержкам своего производства, так как они играют большую роль в формировании себестоимости продукции, работ, услуг в зависимости от вида деятельности.

Издержки производства с экономической точки зрения за период развития прошли значительное видоизменение. Таким образом, необходимо обратиться к эволюции взглядов на изучение издержек. Как отмечали классики, для того чтобы научно подойти к изучению сложного вопроса, необходимо изучить историю его возникновения и развития.

В начале XIX в. под затратами понимались денежные и ресурсные расходы, которые рассматривались экономистами-теоретиками как потери и назывались *издержками*. В настоящее время термины «издержки», «расходы» и «затраты» имеют разное значение.

Эволюция изучения издержек, начиная от позиции от великих мыслителей античного мира, таких как Ксенофонт и Аристотель (IV в. до н. э.), и заканчивая Э. Чемберлином и А. М. Гатаулиным (XX в. н. э.), представлена в табл. 1.

## Эволюция изучения издержек

Ученый	Содержание теории	Основные постулаты теории
Ксенофонт (IV в. до н. э.)	Рассуждал о выгодности или убыточности земледелия и вносил рекомендации по ведению хозяйства таким образом, чтобы были излишки	Получение излишек
Аристотель (IV в. до н. э.)	Пытался осуществить более широкий анализ обмена, стоимости и денег. Доказывал, что обмениваемые товары должны быть равными в каком-то отношении и обмен должен возмещать ущерб, который наносится продавцу от потери проданной вещи	Равный обмен товаров
Фома Аквинский (1225–1274)	Развил доктрину «справедливой цены», уровень которой ранние канонисты (святой Августин) объясняли трудовыми и материальными затратами в процессе товарного производства	Доктрина «справедливой цены»
У. Петти – представитель буржуазной классической политической экономии (1623–1687)	При характеристике ренты и других экономических процессов неоднократно обращал внимание на издержки производства. Определял ренту как разницу между стоимостью продукта и издержками производства. В состав последних включал стоимость содержания земледельца и расходы на семена	Рента = стоимость продукта – издержки производства
Ф. Кенэ – представитель ученых-физиократов (1694–1774)	Рассматривая данное понятие, ученые-физиократы связывали его с затратами капитала на средства производства и рабочую силу. Избыток продукта сверх издержек его производства физиократы рассматривали, как «чистый продукт», но считали, что такой продукт создается лишь в сельском хозяйстве. Что касается промышленного производства, то здесь «чистый продукт» не создается, а стоимость продукта определяется лишь издержками его производства. Ф. Кенэ обращал внимание также на важность сокращения торговых издержек в процессе «абсолютной свободы торговли»	Издержки = затраты капитала на средства производства и рабочую силу
А. Смит (1723–1790)	Считал, что заработная плата в ряде случаев является единственной составной частью издержек производства, хотя понимал, что величина стоимости определяется не фактическими затратами труда отдельного товаропроизводителя, а теми затратами, которые в среднем необходимы при данном состоянии общества	Издержки производства = заработная плата
Д. Рикардо (1772–1823)	Исходя из своей трактовки закона стоимости, отрицал влияние заработной платы на стоимость товаров. Считал, что стоимость товара зависит от относительного количества труда, которое необходимо для его производства, а не от большего или меньшего вознаграждения, которое уплачивается за этот труд. Однако признавал воздействие оплаты на издержки капиталиста. Во всяком случае, понятие из-	Издержки производства = сумма затрат труда

Ученый	Содержание теории	Основные постулаты теории
	держек производства как затрат труда у Д. Рикардо выделено достаточно четко. В развитие идеи А. Смита он создал модель формирования стоимости как суммы затрат труда, определяемой по принципу добавленной стоимости в рамках вертикального интегрирования процесса производства товаров	
Р. Торренс (1780–1864), Д. Р. Мак-Куллох (1789– 1864), Д. С. Милль (1806–1873)	Теория издержек производства определяет величину стоимости товаров суммой денежных затрат на их изготовление. При этом сами затраты или издержки производства сводятся к ценам товаров, израсходованных в производстве. Таким образом, эта теория объясняет цены одного товара ценами других товаров. К тому же стоимость товара не равна издержкам производства. Она всегда превышает издержки производства на величину прибыли	Стоимость товаров > издержек производства на величину прибыли
К. Маркс (1818–1883)	Создал теорию трудовой стоимости и на ее основе дал научное объяснение различных значений издержек производства, каждое из которых характеризует сущность явлений и процессов в разных плоскостях исследования, на разных ступенях теоретического обобщения. В своих работах К. Маркс обращает внимание, прежде всего, на объективную обусловленность существования издержек производства, глубинной причиной которой является обособление производителя. Обособленность, как важнейшая характеристика товаропроизводителей, выражает необходимость сопоставления издержек с доходами. Раскрывая сущностные аспекты издержек, марксистская теория выделяет в них две стороны: материально-вещественное содержание и общественную форму. Первая обусловлена процессом производства, его факторами и не зависит от производственных отношений. Вторая, напротив, определяется спецификой производственных отношений и имеет особенности в каждой общественно-экономической формации. В экономическом учении К. Маркса можно выделить четыре различные характеристики издержек производства	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. «Действительные издержки производства» – сумма затрат прошлого (овеществленного в средствах производства) и непосредственного живого труда.</li> <li>2. «Капиталистические издержки производства» – затраты капитала.</li> <li>3. «Цена издержек» – товары продаются не по стоимости, а по цене производства, включающую в себя издержки производства и среднюю прибыль.</li> <li>4. «Индивидуальные издержки производства функционирующего капитала» (в хозяйственной практике они называются себестоимостью) – это издержки, включающие в себя фактически уплаченную стоимость потребленных средств производства по ценам приобретения и фактической цене примененной рабочей силы, а также проценты за кредит, налог за землю, страховые и некоторые другие платежи</li> </ol>

Ученый	Содержание теории	Основные постулаты теории
А. Маршалл (1842–1924), Д. Б. Кларк – маржиналист (1847–1938), В. Парето (1848–1923) и др.	Объектом неоклассических воззрений была фирма, издержки производства анализируются именно с позиции фирмы. При этом издержки делятся на зависящие от объема производимой продукции в краткосрочном периоде и не зависящие от него. Среди других наиболее типичных подходов неоклассиков – характеристика равновесия фирмы через соотношение постоянных, переменных и валовых издержек с доходом, а также трактовка издержек как экономических и бухгалтерских	Издержки рассматриваются как взаимосвязь между объемом производства и ценой товара
А. Маршалл (1842–1924)	Исследования в рамках теории «предельных издержек производства» позволили А. Маршаллу выявить закономерности изменения удельных издержек производства при увеличении объемов производства на предприятии. По мнению А. Маршалла, в условиях конкуренции удельные издержки по мере укрупнения производства либо снижаются, либо развиваются параллельно, но не опережают темпы роста объемов производства	В долгосрочном периоде постоянные издержки становятся переменными. Превышение издержек над величиной рыночной цены заставляет фирму покинуть рынок
Э. Чемберлин (1899–1967)	Показывал необходимость разграничения издержек производства и отпускной цены производителя, а также издержек производства и издержек сбыта. Обращая внимание на значимость последних издержек, Э. Чемберлин отмечает: «Проведение грани между двумя видами издержек имеет для теории стоимости такое же фундаментальное значение, как проведение различия между предложением и спросом»	Издержки сбыта увеличивают спрос на соответствующий продукт; издержки производства увеличивают его предложение
А. М. Гатаулин (1935)	Отмечает, что издержки производства сельскохозяйственной продукции, в рамках которой он рассматривает издержки производства с позиции общества, равны совокупным затратам живого и овеществленного труда. Называет их полными или действительными общественными издержками производства. С позиций предприятия это индивидуальный уровень действительных издержек, т. е. затраты, рассмотренные в конкретных условиях работы предприятия	Издержки = затраты живого труда + затраты овеществленного труда

Из таблицы видно, что теоретическим изучением издержек начали заниматься ученые-философы еще в IV в. до н. э. Аристотель и Ксенофонт рассуждали о получении выгоды при издержках, возникающих при ведении земледелия или обмене товара. Далее изучение издержек сводилось к тому, что они определялись в начале и середине XIX в. как сумма производственных и трудовых издержек. Но к началу XX в. издержки определялись, согласно теории А. Маршала, как то, за сколько можно было продать товар, – цена предложения.

Рассмотрим, как изучался вопрос учета затрат и калькуляции себестоимости разными учеными, начиная с XIX в.

## История учения об учете затрат и калькуляции себестоимости

Ученый	Достижения	Изучение вопроса
Ж.-Г. Курсель-Сенель (1813–1892)	Разработал учение об учете затрат и калькуляции себестоимости	Впервые в истории счетоводства сформулировал различия между учетом затрат и расчетом себестоимости, вывел, что учет затрат ведется ради определения себестоимости, т. е. учет себестоимости есть цель учета затрат. Рекомендовал применять такие методы распределения косвенных затрат, которые позволяют регулировать ценообразование
С. Ф. Иванов (1872 – год смерти неизвестен)	Выдвинул идею создания производственных (калькуляционных) счетов учета затрат (в современном учете это счет 23 «Производство»)	Считал необходимым «иметь возможность показать не только количество выработанного материала, но и количество оставшегося в производстве, а главное – стоимость того и другого». При этом в себестоимость включал только прямые расходы, а все «общие» затраты предлагал относить на другой специальный счет без распределения
Э.Фельдгаузен (конец XIX в.)	Основоположник нормативного метода калькуляции	Установленные нормы затрат предлагал периодически пересматривать (раз в 10 лет). Отклонения фактической себестоимости от нормативной рекомендовал показывать как прибыли и убытки. Амортизацию полностью относил к накладным расходам
Л. И. Гомберг (1866 – 1935) член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже и действительный член Международной Ассоциации бухгалтеров	Автор метода рыночной калькуляции	Сущность этого метода заключается в следующем: – сумма затрат на производство готовой продукции определяется путем вычитания из валовой выручки стоимости отходов и суммы полученной прибыли; – сумма прибыли определяется путем вычитания из валовой выручки суммы затрат на производство реализованной продукции; – прибыль, приходящаяся на одну калькуляционную единицу, определяется делением общей суммы прибыли на число калькуляционных единиц; – себестоимость единицы каждого изделия определяется путем вычитания полученной прибыли из стоимости реализованной продукции (товаров) каждого калькулируемого вида

Таким образом, именно в XIX – начале XX в. шло формирование бухгалтерского учета как научной дисциплины, и многие представители учетной мысли находились в поиске оптимальных решений тех или иных учетных проблем. Многие исследования ученых того времени положили основу современным законам, определениям и трактовкам бухгалтерского учета.

В настоящее время термины «издержки», «затраты» и «расходы» многим людям кажутся практически одинаковыми, но на самом деле они имеют разное значение. В табл. 3. рассмотрим трактовки данного понятийного аппарата разными авторами.

Таблица 3

**Определение понятия «издержки», «затраты», «себестоимость», «расходы» разных авторов**

Авторы	Понятие	Источник
А. Р. Алавердов, И. Т. Балабанов, Е. Б. Бесфамильная, И. П. Денисова, Л. Н. Чечевицина	<i>Издержки</i> – денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых предприятию для осуществления своей производственной деятельности	<i>Алавердов А. Р., Балабанов И. Т., Бесфамильная Е. Б. [и др.]</i> . Портфель конкуренции и управления финансами. М. : СОМИНТЭК, 1996. 734 с.
А. Н. Азрилиян	<i>Издержки</i> – истекшие затраты, включающие обобщенные производственные затраты по использованию продуктов и услуг в процессе производства конечной продукции	Большой экономический словарь / под. ред. А. Н. Азрилияна. М. : Институт новой экономики, 1997. 856 с.
Е. А. Тончу	<i>Издержки производства</i> – совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно того, приходится ли затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или на незавершенное производство	<i>Тончу Е. А.</i> Состав затрат по закупкам, обработке, хранению и реализации хлебопродуктов // Основные направления повышения эффективности и устойчивости предприятий АПК : сборник научных трудов КГАУ. Краснодар, 1998. С. 309–327
В. П. Грузинов	<i>Издержки (себестоимость)</i> – денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых для осуществления предприятием производственной и коммерческой деятельности, связанной с выпуском и реализацией продукции и оказанием услуг, т. е. все то, во что обходится предприятию производство и реализация продукта	<i>Грузинов В. П.</i> Экономика организации (предприятия). М. : КНОРУС, 2010
В. Т. Лебедева, Т. Г. Дроздова	<i>Издержки</i> –реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия	Управление затратами на предприятии : учебное пособие / под общ. ред. Г. А. Краюхина. 2-е изд., перераб. и доп. СПб. : ИД «Бизнес-Пресса», 2003. 256 с.
О. В. Грищенко	<i>Затраты</i> – явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, т. е. стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности	<i>Грищенко О. В.</i> Управленческий учет

Авторы	Понятие	Источник
А. А. Алексеева, Ю. В. Васильев, А. В. Малеева, Л. И. Ушвицкий	<i>Затраты</i> – выраженные в денежной форме расходы организаций на производство, обращение, сбыт товаров. <i>Себестоимость продукции (работ, услуг)</i> – стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и сбыт ресурсов	<i>Алексеева А. А., Васильев Ю. В., Малеева А. В., Ушвицкий Л. И.</i> Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности
Т. А. Фролова	<i>Себестоимость продукции (работ, услуг)</i> – выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на производство и сбыт продукции (работ, услуг)	<i>Фролова Т. А.</i> Экономика предприятия: конспект лекций
Н. С. Пласкова	<i>Себестоимость</i> – объем ресурсов в денежном выражении, которые используются на производство и сбыт продукции за определенный период и трансформируются в системе учетной информации организации в экономический показатель	<i>Пласкова Н. С.</i> Экономический анализ
ПБУ 10/99 «Расходы организаций»	<i>Расходами организации</i> признается 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)	Утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н
Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»	<i>Расходами</i> признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода	Введена Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ

Таким образом, мы придерживаемся того мнения, что затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении и признаваемые в балансе до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними.

В момент признания в бухгалтерском учете затраты не оказывают влияния на прибыль организации и этим они отличаются от расходов.

Накопление затрат, которые несет организация, направлено на исчисление себестоимости продукции, которая становится расходом в момент извлечения дохода от реализации продукции.

### Библиографический список

1. *Гатаулин А. М.* Издержки производства сельскохозяйственной продукции: методология измерения и пути снижения. М. : Экономика, 1983.
2. *Кене Ф.* Избранные экономические произведения. М. : Соцэкгиз, 1960. С. 387, 422, 431.

3. *Ксенофонт*. Сократические сочинения. СПб. : АО «Комплект», 1993. С. 317.
4. *Маркс К.* Капитал // Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т. 25. Ч. I. М. : Политиздат, 1961. С. 30.
5. *Маршалл А.* Принципы экономической науки. М. : Прогресс-Универс, 1993. С. 401–405.
6. *Петти У.* Трактат о налогах и сборах // Антология экономической классики. Т. 1. М. : Эконом, 1993. С. 31–35.
7. *Рикардо Д.* Сочинения. Т. 3. М. : Госполитиздат, 1955. С. 111.
8. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1962. С. 331.