

Система управления затратами, аспекты которой рассмотрены в настоящей статье, должна стать руководством к действию для всех служб предприятия. Принятие решений по издержкам должно базироваться на комплексной оценке экономических показателей от технико-технологических параметров до финансовых.

УДК 657 : 93 (075.8)

## **ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

***Д.Т. Солодкий***

*Учреждение образования «Белорусский  
государственный экономический университет»*

Легкая промышленность является одной из ведущих отраслей народного хозяйства Республики Беларусь. Разнообразие видов выпускаемой готовой продукции, особенности технологии производства обусловили достаточно большую сложность и многогранность существующих методик ведения бухгалтерского учета.

Методология бухгалтерского учета в промышленности прошла огромный путь в своем развитии, постоянно усложняясь и совершенствуясь. Д.А.Москетти (1610) первым распространяет диграфизм на промышленность. В середине XVIII в. двойная бухгалтерия начала применяться в английской промышленности: Дж.Додсон (1750) описал технику бухгалтерского и натурального-стоимостного учета производства, которая позволяла сопоставлять затраты, связанные с работой каждого мастера, с выручкой от продажи его изделий. Однако Додсону была чужда идея расчета себестоимости единицы продукции.

Другой английский профессор Р.Гамильтон (1788) был первым, кто предложил и обосновал необходимость исчисления результативности по каждому переделу. Он рассматривал льняное производство и выделял три передела: прядение, ткачество и отбелку, требуя выявления прибыли по каждому из трех участков.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф.В.Кронхейльм (1818) разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета («Материалы», «Производство», «Готовая продукция»), которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов.

Мысль о необходимости калькуляции единицы готовой продукции принадлежит величайшему математику Ч.Бэббиджу, который написал книгу об экономике промышленного предприятия (1832). В ней настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, определении суммы износа основных средств и убытков, связанных с ремонтом испорченного оборудования.

Отдельно хочется отметить меновую теорию двойной записи, которую создал один из известнейших французских экономистов Ж.Г.Курсель-Сенель (1813 – 1892). Главная заслуга Курсель-Сенеля состоит в разработке теории учета затрат и калькуляции. Никто до него полно и всеобъемлюще не формулировал различий между учетом затрат и расчетом себестоимости, подчеркивая, что второе есть цель первого. Структура себестоимости включает прямые (особенные) и косвенные (общие) расходы. Данная классификация позволила Курсель-Сенелю предложить и обосновать, что продажную цену по отдельным видам готовой продукции можно опускать до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, так как сохраняется возможность компенсации общих затрат за счет увеличения цен на другие виды готовой продукции, но нельзя продавать

готовую продукцию по ценам ниже этого уровня. Кроме того, Курсель-Сенель подробно обосновал калькуляцию по переделам.

В Германии известный учетный А.Кальмес сформировал не только теорию калькуляции, но и создал теорию промышленного учета. Он утверждал, что бухгалтерский учет синтезирует экономическую информацию, а калькуляция позволяет анализировать ее. Калькуляция предпринимается в целях уменьшения себестоимости, установления продажных цен и оценки готовой продукции в текущем учете. Кальмес выделил два вида калькуляции: единичные (все затраты относятся на определенный объект) и валовые (все затраты делятся на количество выпущенной готовой продукции). Кальмес хотел прийти к максимально точному исчислению калькуляции, для этого он все производство распределил на основное и вспомогательное. Влияние идей А.Кальмеса было огромным, особенно в Германии и России.

В России производственный учет складывается во второй половине XVII в. Примером этого является учет, который вел по заводам А.Фонвизин. Огромное влияние на развитие промышленного учета в России оказали реформы Петра I. В это время на предприятиях были обеспечены: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни, регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности, более совершенная методика исчисления затрат, аналитичность информации. Вместе с тем промышленный учет не знал двойной записи.

Двойная запись распространилась в России вместе с книгами по бухгалтерскому учету таких выдающихся российских бухгалтеров как: К.И.Арнольд, И.Ахматов, Э.А.Мудров.

Следует отметить вклад в развитие промышленного учета представителей традиционной русской бухгалтерии. Крупный российский ученый П.И.Рейнбот в своих работах (1876) выделил оперативный учет. С.Ф.Иванов впервые выдвинул (1872) идею создания калькуляционных счетов производства, а также идею нормирования затрат. Э.Э.Фельдгаузен первый ввел в калькуляцию методы (1888), получившие развитие в стандарт-костс и нормативном учете. Он же ввел в учетную литературу такие термины, как «прямые» и «косвенные» расходы.

Представитель меновой теории учета А.И.Гуляев (1905) предложил применять счет «Выпуск готовой продукции», а также рекомендовал ведение аналитического учета по заранее установленным учетным ценам.

Известный российский и советский ученый-бухгалтер XX в. А.П.Рудановский обосновал использование счета «Реализация», который до сих пор является неотъемлемой частью Плана счетов бухгалтерского учета. Именно он ввел принцип накопительных ведомостей – один из самых популярных в современной бухгалтерской практике. Под руководством А.П.Рудановского издавался журнал «Вестник счетоводства» (1923-1926), аналитический характер журнала делает его статьи, авторами которых были: Р.Я.Вейцман и Н.Р.Вейцман, А.М.Галаган, Н.А.Кипарисов и др., значимыми до сих пор.

В конце 20-х годов прошлого века теоретические работы Е.Г.Либермана и М.Х.Жебрака в области нормативного учета в промышленности предопределили его внедрение на практике.

Заслуга советского ученого Э.К.Гильде (1904-1983) состоит в том, что он применил для исследования учета затрат моделирование. Суть этого подхода заключалась проектировании схемы учета затрат не на отрасль промышленности, а на технологический тип производства, в результате создавались условия для формирования единой схемы учета затрат вне связи с отраслевыми разрезами.

Возможности использования моделирования в целях учета и анализа издержек промышленного производства продемонстрировал В.Б.Ивашевич, предложивший в начале 70-х годов прошлого тысячелетия построение учета затрат по центрам ответственности.

В настоящее время известными учеными Республики Беларусь (П.Е.Борисевский, Н.П.Дробышевский, Л.И.Кравченко, А.П.Михалкевич, Д.А.Панков, П.Я.Папковская, В.И.Стражев и др.) продолжается работа по совершенствованию бухгалтерского учета в промышленности.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет в промышленности на каждом этапе своего развития выступал в роли инструмента, целью которого было наиболее полное и своевременное обеспечение руководства предприятия необходимой экономической информацией, на основании которой принимались управленческие решения. Однако до современного этапа в теории бухгалтерского учета не было уделено должного внимания вопросу отдельного выделения и калькулирования затрат на сохранение и улучшение экологической обстановки.

В настоящее время перед человечеством проблемы экологии выступают на передний план. Экономически развитые страны стараются не жалеть затрат на охрану природы. В Республике Беларусь также разработан комплекс мер по охране окружающей среды. Существует множество проблем, связанных с внедрением и исполнением данных мер. Одна из них затрагивает область применения бухгалтерского учета и заключается в том, как учесть эти затраты.

Рассмотрим следующий пример: существуют два предприятия легкой промышленности, которые выпускают одинаковую продукцию. Первое предприятие тратит огромные средства на сохранение окружающей среды, как результат этого – себестоимость готовой продукции выше, чем у второго предприятия. Следовательно, в конкурентной борьбе второе предприятие выигрывает. По нашему мнению, это несправедливо, так как второе предприятие загрязняет окружающую среду, а восстанавливать ее приходится за счет республиканского и местного бюджетов.

Не ставя перед собой задачи разрабатывать и совершенствовать существующие законодательные акты о предоставлении налоговых льгот промышленным предприятиям, которые несут затраты, связанные с сохранением экологии, обратим внимание на то, что данное законодательство, по нашему мнению, в Республике Беларусь должно быть разработано более детально, иметь юридическую силу и действовать на практике.

В связи с тем, что на современном этапе назрела необходимость в формировании в бухгалтерском учете промышленных предприятий экономической информации о затратах, связанных с природоохранными мероприятиями, считаем необходимым совершенствовать методику учета общехозяйственных затрат и бухгалтерской отчетности.

Существуют три варианта решения поставленной задачи:

- составляется отдельная, параллельная традиционной, бухгалтерская отчетность, отражающая расходы по природоохранным мероприятиям;
- все подобные расходы распределяются по отдельным статьям бухгалтерской отчетности;
- в традиционной бухгалтерской отчетности выделяется статья, концентрирующая данные расходы.

На наш взгляд, третий вариант наиболее приемлемый. Для его реализации на практике необходимо к счету 26 «Общехозяйственные расходы» открыть субсчет 26.10 «Расходы по природоохранным мероприятиям». По дебету этого счета будет накапливаться информация о понесенных затратах на сохранение и восстановление экологии окружающей среды. В конце месяца эти затраты будут относиться на себестоимость реализованной продукции за текущий месяц. При этом будет составляться следующая проводка Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации») – К-т 26 «Общехозяйственные расходы» (субсчет 26.10 «Расходы по природоохранным мероприятиям»).

При детальном рассмотрении проблемы учета затрат по природоохранным мероприятиям возникает еще один вопрос: капитализировать такие затраты или нет? Если капитализировать, т.е. отражать их как расходы будущих периодов, то прибыль отчетного периода возрастет, и предприятие вынуждено будет выплачивать дополнительные налоги. На наш взгляд, необходимо в законодательном порядке определить перечень и состав расходов, которые должны отражаться как расходы будущих периодов, и установить сроки отнесения их на себестоимость реализованной продукции.

Для отражения экономической информации о расходах предприятия по сохранению окружающей среды необходимо дополнить форму № 2 бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках» таким показателем, как «Расходы по природоохранным мероприятиям».

Предложенная методика учета общехозяйственных расходов промышленных предприятий позволит формировать в бухгалтерском учете сведения о расходах по природоохранным мероприятиям, а также позволит всем заинтересованным пользователям получить соответствующую экономическую информацию посредством бухгалтерской отчетности.

#### Список использованных источников

1. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом. – Мн.: Новое знание, 2002. – 246 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

УДК 658.141.17

## ФУНКЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДХОД К АНАЛИЗУ РАСХОДОВ

*И.И. Тюрин*

*Белорусский торгово-экономический университет*

Одним из основных показателей, характеризующих хозяйственную деятельность организации, являются расходы. В них в концентрированном виде находит свое выражение качество всей хозяйственно-финансовой деятельности организации: эффективность использования основных средств организации, материальных и трудовых ресурсов, оперативность и результативность работы всего управленческого аппарата. Все недостатки и упущения в работе коллектива организации вызывают повышение расходов.

Расходы — это действия по использованию ресурсов, необходимых для хозяйственной деятельности организации независимо от сферы деятельности. Они возникают в процессе использования материальных, финансовых, трудовых ресурсов. В настоящее время к ним подключают информационные ресурсы.

Впервые функциональный подход к оценке явлений экономики рассмотрел основоположник неоклассической концепции А. Маршалл, который пришел к выводу, что все экономические явления находятся между собой не только в причинно-следственной обусловленности, а непосредственно и прежде всего в функциональной зависимости.

Субъекты рынка «выполняют какие-то функции и совершают соответствующие им действия не ради самих этих функций и действий, а лишь постольку, поскольку могут существовать и удовлетворять свои интересы благодаря этим функциям и действиям.»[1]