

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]

Затраты представляют собой расходы по осуществлению действий. В свою очередь эти действия могут быть как необходимыми, так и случайными, нерациональными (для самого предприятия). Необходимость расходов определяется социально-экономическими условиями, или тем, какую функцию они выполняют не только для предприятия, но и для общества.

Следовательно, источником возникновения расходов является конкретное *действие*, которое объединяет единое, обуславливает структуризацию функции (действия). В то же время, *бездействие* также может быть источником возникновения расходов, которое влияет специфически на их формирование и структуризацию. Но функционирование организации — это одновременно и развитие. Поэтому расходы представляют продукт развития организации, и которые на различных его ступенях изменяются и приобретают различное содержание и структуру.

В своем существе расходы могут квалифицироваться как функция — действие, так и как результат определенного и осуществленного действия, выполняемого организацией.

Под функцией (от лат. *functio* — совершение, исполнение) в большинстве своем понимают отношение двух объектов, в котором изменение одного из них ведет к изменению другого [2]

Функция в широком понимании — это деятельность, действие, работа, обязанность, назначение, роль [3] Под функцией в функционально стоимостном анализе понимается внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений. Нами принято определение функции в качестве действия.

Поэтому и функцию затрат (расходов) следует понимать как сложное диалектическое явление, функциональную зависимость, связанную с решением задач по обслуживанию населения и получению при этом экономического эффекта. Необходимость осуществления определенных действий (транспортировка, хранение, фасовка и т.д.) обуславливает не только эту зависимость, но и технологию действий. Одновременно все эти действия и характер используемых технологий представляют собой определенный результат, в обобщенной форме проявляющийся в присущей этому результату стоимостной форме, валирующей, нивелирующей функциональные особенности той или иной его части.

Между тем, операция является формой осуществления действия. Одно и то же действие можно выполнить посредством различных операций и их соотношения. Как следствие операционные расходы, связанные с осуществлением действия, определяют его функциональную структуру, а значит, и структуру самих расходов. Именно поэтому каждый предмет и явление в технологической цепочке расходов должны выполнять определенные функции. При детальном технологическом рассмотрении характера формирования расходов можно установить, что они выполняют не одну, а несколько функций. Так, например, транспортные расходы — результат (функция) доставки товаров до потребителя. Но для этого требуется включить функции сложной автотранспортной инфраструктуры и т.д. Все это функциональные зависимости и формы проявления функций.

Таким образом, функцию можно выделить в качестве структурного элемента расходов, рассматриваемых как особая, безусловная, необходимая подсистема на пути движения товаров из сферы производства в сферу потребления.

Это положение опровергает мнение большинства теоретиков и практиков, которые утверждают, что расходы это всегда плохо и их следует сокращать до минимума. В то же время можно выделить наиболее общие направления оптимизации расходов.

Во-первых, из оценочной функции расходов, то есть величина затрат позволяет установить границы деятельности организации, наличие у нее ресурсов, объемы ведения хозяйственной деятельности и др.

Во-вторых, информационная функция расходов является основой для принятия управленческих решений.

В-третьих, воспроизводственная функция расходов определяет характер последующего перспективного развития: воспроизводства трудовых ресурсов, основных фондов, финансовых средств.

Расходы представляют собой комплекс функций, их совокупность. Между тем совокупность функций исследуемого объекта, обеспечивающая его целостность и сохранение основных свойств при различных внешних и внутренних изменениях, образует функциональную структуру расходов.

Обоснования структуры расходов ранее осуществлялись по различным признакам, среди которых имеются и такие, которые отражают попытки функциональной структуризации.

Структура функций расходов может формироваться по различным признакам в зависимости от того, какие цели преследуются в процессе хозяйственной деятельности на том или ином этапе ее развития. Функции расходов зависят от множества внешних и внутренних факторов. В общем и целом они сводятся к основной, то есть специальной функции, которую ставит перед собой субъект рынка или в силу той функции, которую определяет ему государственная политика.

Содержание отдельных структурных элементов позволяет определить и рассмотреть основные функции. Однако количественная оценка эффективности выполнения выделенных функций представляется непростой задачей, так как они представляют собой набор достаточно противоречивых действий (операций) по достижению целей организации.

Функциональная структура расходов должна отражать весь процесс использования ресурсов предприятий. Они несут расходы, связанные не только с осуществлением хозяйственной деятельности, но и расходы, обусловленные деятельностью аппарата управления и организацией хозяйственной деятельности конкретного предприятия.

По экономическому содержанию функций использования ресурсов на практике выделяют материальные расходы, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и нематериальных активов, другие расходы.

В конечном счете, функции расходов зависят от состава элементов определенных действий (операций), выполняемых организацией. Отсюда деление расходов по видам расходов, то есть отдельных их статьям. Такой функциональный подход позволяет не только контролировать затраты с точки зрения их целевого предназначения. Главное, такой подход позволяет в своеобразной функционально-стоимостной форме технологически рассматривать весь производственный процесс, своевременно выделять отдельные его элементы, отрицательно влияющие на конечные результаты и оптимизировать его. Именно эта идея, должна быть положена в основу группировки единой номенклатуры статей расходов.

Количество структурных элементов расходов, как системы функций, в каждом конкретном случае будет соответствовать совокупному и, безусловно, необходимому набору технологических операций на всем пути движения товара из сферы производства в сферу потребления. Источником возникновения и основным элементом структуризации расходов является действие. Следовательно, оптимизация будет напрямую зависеть от характера и возможного уровня совершенствования каждой выполняемой операции. В этом, по нашему мнению, и состоит количественный и качественный подход к оптимизации расходов.

Функциональный подход принципиально отличается от обычных способов снижения затрат. Исходя из концепции функционально-стоимостного анализа, расходы рассматриваются не в их конкретной форме, а как совокупность функций, которые они должны выполнять. Каждая из них анализируется с позиции возможных принципов и способов

исполнения с помощью совокупности специальных приемов. Оценка вариантов формирования расходов производится по критерию, учитывающему степень выполнения и значимость функций, а также размер затрат, связанных с их реализацией на всех этапах развития производственных отношений. Функциональный подход определяет необходимость анализировать количественную и качественную стороны технологии деятельности организации.

Все затраты можно подразделить на функционально-необходимые для выполнения объектом его функционального назначения и на излишние, порожденные неправильным выбором или несовершенством управленческих, прежде всего технологических, решений. Функции, выполняемые расходами, могут быть подразделены на основные и вспомогательные. Основные функции необходимы для реализации главной функции организации или предприятия. Вспомогательные функции способствуют осуществлению какой-либо из основных функций. И, наконец, среди вспомогательных функций существуют вовсе ненужные, излишние, порой вредные, порожденные несовершенством технологических решений функции.

Функции расходов актуализируются в зависимости от различных аспектов деятельности организации или предприятия по-разному, образуя при этом функциональную структуру. Оптимальное соотношение элементов в структуре расходов обеспечивает соответствующий положительный финансовый результат.

В связи с этим перед организациями остро встает вопрос о минимизации расходов, об их оптимальном уровне для каждого предприятия и отрасли в целом. Попытки достичь оптимума (оптимизация) обычно определяются ресурсными возможностями. Поэтому речь идет об условиях оптимизации, то есть о преодолении ограничений.

Важно для заданного объема и условий деятельности выбрать такую комбинацию используемых ресурсов, или создать такую структуру расходов, которая в результате совместной реализации всех частных функций естественным образом обеспечит выбор их наиболее эффективного сочетания (или оптимальную величину общих расходов). Именно в этих целях рекомендуется использовать функциональный подход, то есть всемерное развитие положительных функций объекта при оптимальном соотношении значимости функций и фактическими затратами на их осуществление. Оптимальной можно будет считать такую функциональную структуру расходов, которая обеспечит наилучший способ сочетания экономического действия, соответственно, наибольшую результативность.

#### Список использованных источников

1. Зиновьев А.А. На пути к сверхобществу. — М.: Центрполиграф, 2000. — С. 60.
2. Большая советская энциклопедия. Гл. ред. А.М. Прохоров. - 3-е изд. — М., «Советская энциклопедия», Т.28. — 1978. —С. 138.
3. Краткий словарь современных понятий и терминов. - 3-е изд., дораб. и доп. / Н.Т. Бунимович, Г.Г. Жаркова, Т.М. Корнилова и др. Сост., общ. ред. В.А. Макаренко. — М.: Республика, 2000. — С.602.