

тем научно обоснованным инструментом управления, который призван координировать и стимулировать инновационное развитие низовых субъектов хозяйствования. Инновационная активность торговли не получила к настоящему времени характера системно развивающегося, основанного на комплексе взаимосвязанных мероприятий процесса и проявляется, главным образом, через эпизодическую реализацию отдельных целевых проектов (в том числе опирающихся на привлечение административного ресурса). Это обстоятельство не позволяет сформировать видение перспектив инновационного развития и понимание своей роли в этом процессе на уровне широкого спектра «рядовых» представителей торгового бизнеса и всех других субъектов рынка, в той или иной мере определяющих инновационную активность торговой сферы. А значит, торговые предприятия республики сегодня еще лишены того фундамента, на основе которого они могут разрабатывать собственную внутрифирменную инновационную политику.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Крюков Л.М. Институциональное обеспечение инновационного развития экономики Беларуси: проблемы и пути их решения // *Белорусский экономический журнал*. – 2007. – № 3. – С. 15–22.
2. Кобелев О.А. Электронная коммерция: Учебное пособие / Под ред. проф. С.В. Пирогова. – 3-е изд. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2008. – 684 с.
3. Иванков, А.И. Внутренняя торговля Республики Беларусь: современное состояние, проблемы и перспективы развития // *Республика Беларусь: инновационная экономика — конкурентоспособность — безопасность: Сборник докладов XIV Белорусского конгресса по телекоммуникациям, информационным и банковским технологиям «ТИБО-2007»* / Под ред. Е.П. Сапелкина. – Мн.: ГУ «БелИСА», 2007. – С. 122–127.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*А.Л. Бавдей, канд. экон. наук, доцент БГЭУ;
Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

Инновационный путь социально-экономического развития страны предполагает решение многих проблем, важнейшей из которых является экологическая. Переход на международные стандарты финансовой отчетности и интегрирования бухгалтерского учета в международное экономическое пространство требует развития теории и практики бухгалтерского учета природоохранных затрат, как информационной базы совершенствования экономического механизма природопользования не только каждой организации, но и страны в целом.

В настоящее время действующая методика учета и калькулирования себестоимости продукции на промышленных предприятиях не предусматривает системного учета экологических затрат, в результате чего они учитываются с недостаточной точностью.

По виду расходов деятельность по сокращению загрязнения окружающей среды складывается из затрат, осуществляемых в порядке капитальных вложений и текущих затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции.

К затратам капитального характера относятся инвестиции по обновлению, реконструкции, замене и расширению объектов природоохранного назначения.

Объектами природоохранного назначения являются системы по очистке, нейтрализации, обезвреживанию выбросов в атмосферу от загрязняющих веществ, сооружения, предназначенные для сбора, транспортировки и очистке сточных вод, установки и сооружения, предназначенные для сбора, переработки, утилизации отходов производства и т.п.

При условии соответствия требованиям, предъявленным п. 2 «Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств», такие объекты учитываются в составе этих средств. Они поступают в организацию посредством капитальных вложений, учет которых ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные средства». По дебету счета отражаются затраты по приобретению объекта, по кредиту фактическая себестоимость готовых объектов, принятых в эксплуатацию.

На организацию учета капитальных вложений в природоохранную деятельность существенное влияние оказывает способ производства строительных работ. Строительно-монтажные работы объектов природоохранного назначения могут выполняться подрядным или хозяйственным способами. Строительство сложных объектов такого рода, в основном, осуществляют специализированные организации на договорных условиях (подрядный способ).

В бухгалтерском учете данные операции отражаются следующей корреспонденцией счетов:

- 1) Дт. сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство и создание объектов основных средств»;

Кт. сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость принятых по актам строительных и монтажных работ, выполненных подрядной организацией (без НДС).

2) Дт. сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»;

Кт. сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражен НДС по произведенным расходам.

3) Дт. сч. 01 «Основные средства»;

Кт. сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство и создание объектов основных средств» на сметную стоимость объекта природоохранного назначения принятого к учету в составе основных средств».

В процессе технического перевооружения, реконструкции и расширения действующих объектов природоохранного назначения работы могут выполняться силами самой организации, т.е. хозяйственным способом. В бухгалтерском учете данные операции отражаются путем следующих записей:

1) Дт. сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Кт. сч. 10 «Материалы», субсчет «8 Строительные материалы» на стоимость израсходованных строительных материалов.

2) Дт. сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Кт. сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на сумму оплаты труда работников, занятых выполнением строительно-монтажных работ».

3) Дт. сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Кт. сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений в фонд социальной защиты населения.

4) Дт. сч. 23 «Вспомогательные производства»;

Кт. сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — на сумму начисленных взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и от профессиональных заболеваний».

5) Дт. сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство и создание объектов основных средств»;

Кт. сч. 23 «Вспомогательные производства — включены в состав внеоборотных активов расходы по строительству объекта природоохранного назначения».

6) Дт. сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство и создание объектов основных средств»;

Кт. сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» начислено проектной организации за разработку проектно-сметной документации (без НДС).

7) Дт. сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»;

Кт. сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражен НДС по произведенным расходам.

8) Дт. сч. 01 «Основные средства»;

Кт. сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство и создание объектов основных средств» — на сметную стоимость объекта природоохранного назначения, принятого к учету в составе основных средств.

Организации, в соответствии с принятой учетной политикой, могут вести учет строительства объектов природоохранного назначения хозяйственным способом и без использования счета 23 «Вспомогательные производства». В таких случаях отпадает необходимость в записи 5 настоящего примера, а в записях 1, 2, 3, 4 вместо счета 23 «Вспомогательные производства» непосредственно дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство создание объектов основных средств» (перечень кредитуемых счетов при этом не изменяется).

Оборудование, предназначенное для установки на строящихся или реконструируемых объектах природоохранной деятельности независимо от того, подрядным или хозяйственным способом ведется строительство, приобретается и учитывается застройщиком на счете 07 «Оборудование к установке».

На стоимость поступившего от поставщиков оборудования, требующего монтажа, в бухгалтерии застройщика дебетуется счет 07 «Оборудование к установке» и кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма налога на добавленную стоимость по приобретенному оборудованию отражается записью по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» и кредиту счета 60 «Расчеты с

поставщиками и подрядчиками». При передаче оборудования в монтаж дебетуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство и создание объектов основных средств» и кредитуют счет 07 «Оборудование к установке».

Условием, способствующим повышению эффективности использования экологического оборудования, является его модернизация, представляющая собой улучшение эксплуатационных свойств и конструктивных элементов объектов природоохранного назначения. Модернизация тесно связана с совершенствованием природоохранных технологий, повышением требований к объектам природоохранной деятельности и заключается в дооборудовании, техническом перевооружении, реконструкции, достройки основных средств. Затраты, связанные с проведением модернизации отражаются записями по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — при осуществлении работ подрядным способом, и по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. — при осуществлении работ хозяйственным способом.

Понесенные затраты после окончания работ относятся на увеличение первоначальной (восстановленной) стоимости основных средств и отражаются записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Как видно из вышеуказанных примеров, учет капитальных вложений в природоохранную деятельность не вызывает особых трудностей, поскольку четко регламентирован правилами бухгалтерского учета.

Ознакомление с состоянием учета затрат текущей природоохранной деятельности на конкретных предприятиях свидетельствует об отсутствии единого методического подхода к определению объемов всех затрат на экологические мероприятия.

На одних предприятиях объекты текущей природоохранной деятельности выделяются в самостоятельные структурные подразделения. В этом случае учет затрат организуется на счете 23 «Вспомогательные производства», на отдельном, предусмотренном для этих целей учетной политикой субсчете. На других предприятиях локальные сооружения и приспособления по охране окружающей среды включаются в состав основного производства и затраты по их обслуживанию учитываются на субсчете 25-1 «Содержание и эксплуатация оборудования» и 25-2 «Общехозяйственные расходы».

Разделение затрат на производственные и природоохранные в этих случаях, как правило, не производится.

Не везде на должном уровне организован первичный учет. В первичных документах структурных подразделений организаций не всегда отражаются сведения о направленности затрат, нередко документация по такому учету ведется нерегулярно либо отсутствует совсем.

Как видно из вышеизложенного, учет текущих затрат на природоохранную деятельность, в отличие от капитальных вложений, имеет ряд сложностей. В большинстве случаев они полностью теряются в себестоимости продукции. Поэтому учет их ведется внесистемно, на основании данных оперативного учета, выборки из первичных документов, экспертных оценок и статистических расчетов.

Текущие затраты на охрану природы непосредственно влияют на себестоимость изготавливаемой продукции, поэтому учет и контроль их как самостоятельного объекта бухгалтерского учета важен по следующим причинам: во-первых, затраты, необходимые для устранения негативного воздействия на природу (в пределах установленных норм) должны с достоверной точностью найти свое отражение в цене продукции; во-вторых, в целях недопущения экономии затрат, непосредственно связанных с производством продукции, за счет снижения показателей качества окружающей среды; в третьих, определения экономической эффективности природоохранной деятельности; в четвертых, для стимулирования организаций в использовании безотходных и малоотходных технологий.

Рациональная организация учета во много зависит от научно обоснованной классификации природоохранных производств. Между тем, существующие в экономической литературе классификации указанных производств неполны, поскольку основываются на группировке лишь по одному принципу — видам природоохранной деятельности, что важно для выделения природоохранной деятельности и объектов из всего множества различных видов хозяйственной деятельности.

Кроме вышеуказанной группировки, в целях рациональной организации управления природоохранной деятельностью и учета затрат целесообразно осуществлять классификацию по следующим признакам: видам проведения природоохранных работ, их объемам, организационным формам управления.

Охрана окружающей среды от загрязнений и промышленных выбросов может осуществляться непосредственно предприятием; специализированной (сторонней) организацией; по смешанному принципу, когда часть работ выполняет специализированная организация, а часть непосредственно предприятием. Исходя из вышеуказанных особенностей осуществления природоохранной деятельности их целесообразно классифицировать по следующим организационным формам проведения природоохранных работ:

- природоохранные работы, проводимые собственными силами;
- природоохранные работы, проводимые силами сторонних организаций;
- природоохранные работы, проводимые комбинированным способом.

Рекомендуемая классификация, исходя из особенностей осуществления природоохранной деятельности, предполагает разработку общих рекомендаций по совершенствованию учета затрат средозащитных мероприятий.

На загрязняющих окружающую среду предприятиях имеются не только централизованные очистные сооружения, выделенные в особые цехи, но и очистное оборудование, расположенное в цехах основного и вспомогательного производств. Кроме собственно очистных сооружений природоохранный комплекс может включать в себя подразделения, для использования отходов, системы оборотного и повторного использования воды, службы контроля за состоянием окружающей среды, санитарно-защитную зону и управленческий аппарат. Данное обстоятельство требует также разработки классификации природоохранной деятельности в зависимости от организационных форм управления. По этому принципу объекты природоохранного назначения целесообразно классифицировать следующим образом:

1. Централизованные очистные сооружения, выделенные в особые цехи (станции биологической, — химической и механической очистки производственных сточных вод, склады, полигоны, накопители, специально предназначенные для размещения отходов и др.), оказывающие услуги экологического характера, не только внутри предприятия, но и на сторону.

2. Очистное оборудования в составе цехов основного и вспомогательного производств и используемое только для услуг самого предприятия.

3. Подразделения использования отходов, систем оборотного и повторного использования воды, службы контроля за состоянием окружающей среды, управленческий аппарат.

В экономической литературе отсутствуют рекомендации и по классификации, в зависимости от объема оказываемых экологических услуг, что имеет большое значение для совершенствования учета затрат. По нашему мнению, наиболее обоснованным критерием классификации по этому признаку должна стать производственная мощность природоохранного оборудования. Она, в свою очередь, может быть выражена натуральными показателями использования производственных ресурсов (условные объемы сточных вод, отходящих газов, рассчитанные с учетом их загрязнения до и после очистки и т.д.). Конкретные объемы природоохранных работ в качестве критерия их деления на крупные и мелкие должны устанавливать отраслевые министерства с учетом технологических особенностей основного производства.

Вновь разработанная классификация полнее действующей. Ее использование позволяет обоснованнее определять затраты средозащитных мероприятий, рациональнее организовывать учет по местам возникновения затрат по видам и типам работ природоохранного назначения, а также разработать номенклатуру статей затрат на указанные мероприятия во взаимосвязи с номенклатурой статей затрат производственного учета.

Получение достоверной информации о величине затрат на охрану окружающей среды возможно только при выполнении всех работ специализированными организациями.

На таких предприятиях расходы по содержанию и эксплуатации средозащитных фондов, услуги по хранению, уничтожению, захоронению экологически опасных отходов, отражаются в бухгалтерской учете на счетах учета затрат в составе расходов по видам деятельности. В остальных случаях выделить сумму расходов на охрану окружающей среды из общих затрат на производство проблематично.

Решение данной проблемы видится следующими путями.

На предприятиях, где природоохранная деятельность структурно не обособлена, ее объемы сравнительно невелики, услуги экологического характера сторонним организациям не оказываются, целесообразно выделить самостоятельную калькулированную статью под ориентировочным названием «Затраты на природоохранные мероприятия». Это вполне оправдано по следующим причинам.

Во-первых, природоохранная деятельность является неотъемлемой, но обособленной частью хозяйственной деятельности организации, основной целью которой является охрана окружающей среды.

Во-вторых, как любая хозяйственная деятельность, она требует привлечения материальных, трудовых и финансовых ресурсов, что обуславливает необходимое, отдельно от основной деятельности, планирование, нормирования учета и контроля средств, направленных в эту сферу деятельности.

В-третьих, статья себестоимости представляет собой объект аналитического учета, что с этой точки зрения повысит информационную емкость системы учета.

Следующим направлением улучшения бухгалтерского учета затрат на проведение мероприятий природоохранного назначения является учреждение отдельного синтетического счета и самостоятельного регистра аналитического учета в разрезе установленной номенклатуры статей.

Такая организация учета целесообразна на предприятиях, имеющих специализированные цехи и оказывающих экологические услуги другим организациям.

Предлагаемый счет должен быть по своим классификационным признакам калькуляционным. Вместе с тем, объединение на одном синтетическом счете учетной информации по всем видам природоохранной деятельности чрезмерно расширяет информационность такого счета, ведет к неопределенности получаемых сведений, требует дальнейшей детализации его информации на субсчете. В этой связи, для группировки затрат по отдельным природоохранным сферам, целесообразно открыть субсчета по критерию видов природоохранной деятельности: «Охрана атмосферного воздуха», «Охрана водных ресурсов», «Охрана земель и недр» и др. с учетом специфики деятельности организаций. Для решения этой задачи предлагается дополнить рабочий план счетов бухгалтерского учета производственной организации синтетическим счетом 27 «Природоохранные расходы» с выделением субсчетов, отражающих затраты по отдельным природоохранным сферам, таким как «Охрана и рациональное использование водных ресурсов», «Охрана атмосферного воздуха», «Охрана окружающей среды от загрязнения отходами производства и потребления», «Рекультивация земель», «Экологическая паспортизация, экологическая сертификация, экологический аудит и экологическое страхование» в связи с потребностью заполнения отчетной формы 4-ОС «Отчет о текущих затратах на охрану природы, экологических платежах и плате за природные ресурсы».

По дебету этого счета следует учитывать фактические расходы организации на природоохранную деятельность, а по кредиту счета отражать суммы, полученные от сторонних организаций за оказанные им услуги по охране окружающей среды, списание затрат на себестоимость изготавливаемой продукции.

При этом возможны следующие бухгалтерские проводки:

Дт. сч. 27 «Природоохранные расходы»;

Кт. сч. 10 «Материалы» — на стоимость отпущенных материалов;

Дт. сч. 27 «Природоохранные расходы»;

Кт. сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной заработной платы;

Дт. сч. 27 «Природоохранные расходы»;

Кт. сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

Кт. сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму отчислений в ФСЗН и страхование работников от несчастных случаев.

Дт.сч. 27 «Природоохранные расходы»;

Кт. сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг, оказанных сторонним организациям;

Дт. сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

Кт. сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму НДС от стоимости произведенных работ.

Дт. сч. 27 «Природоохранные расходы»;

Кт. сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» — на сумму образованного резерва на предстоящие природоохранные мероприятия.

Дт. сч. 20 «Основное производство»;

Кт. сч. 27 «Природоохранные расходы» — включаются в издержки производства расходы, связанные с охраной окружающей среды;

Дт. сч. 90 «Реализация»;

Кт. сч. 27 «Природоохранные расходы» — списывается фактическая стоимость услуг по охране окружающей среды, оказанных сторонним организациям;

Дт. сч. 51 «Расчетный счет»;

Кт. сч. 90 «Реализация» — поступила на расчетный счет выручка за услуги по охране окружающей среды.

Использование отдельного синтетического счета 27 «Природоохранные расходы» и рекомендованная к нему структура субсчетов позволит повысить аналитичность информации о затратах на природоохранные мероприятия, будут способствовать правильному исчислению показателей отчетности о текущих затратах на охрану природы.

В аналитическом учете удобнее отражать затраты по конкретным направлениям природоохранной деятельности в системе аналитических регистров, представляющую собой совокупность ведомостей, с подразделением по местам возникновения затрат: сооружения по очистке сточных вод, системы водооборотного водоснабжения, сооружения сбора, переработки и утилизации отходов производства и т.д. по статьям затрат. Номенклатура статей затрат может различаться по отраслям и видам природоохранной деятельности, но в обязательном порядке должны включать в себя следующие статьи: «Материалы», «Расходы по оплате труда», «Отчисления

на социальные нужды», «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», «Расходы по управлению и организации производства».

Таким образом, учет природоохранной деятельности будет представлять собой структуру, состоящую из нескольких уровней. Первый уровень — синтетический счет, второй — субсчета, третий — аналитические регистры. Включение показателей природоохранной деятельности в объект бухгалтерского учета будет способствовать более объективной оценке результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятий с общегосударственных позиций, а также созданию наиболее полно соответствующей действительному состоянию природоохранной деятельности информационной модели.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об охране окружающей среды: Закон Республики Беларусь от 26 ноября 1992 г. № 1982-XII (с изменениями и дополнениями).
2. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.03 № 118 (в ред. Постановления Минфина от 29.12.2007 № 207).
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов РБ № 89 от 30.05 2003 г.
4. Бавдей А.Л. Вопросы управления затратами текущей природоохранной деятельности /Экономика природопользования для устойчивого развития: Материалы международной научно-практической конференции. – БГЭУ, 2006 г. – 182 с.
5. Гусаковская Е.Г. Учет расходов на природоохранную деятельность //Бухгалтерский учет. – 2004. – № 4. – С. 22–26.
6. Морозова Е.В. Затраты на природоохранные мероприятия в системе финансового учета // Бухгалтерский учет. – 2007. — № 1. – С. 74–76.
7. Морозова Е.В. Информация о природоохранной деятельности и ее роль в финансовой отчетности организации // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 76–77.
8. Сотникова Л.В. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 15. – С. 26–32.
9. Сотникова Л.В. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 16. – С. 17–21.

**ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ КАПИТАЛА НА РАЗНЫХ СТАДИЯХ
ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРЕДПРИЯТИЯ И ИХ ВЛИЯНИЕ
НА БУХГАЛТЕРСКУЮ ОТЧЕТНОСТЬ**

*В.С. Кивачук, Брестский государственный технический университет
Ю.Н. Слапик, Брестский государственный технический университет*

ВВЕДЕНИЕ

История изучения вопросов, связанных с формированием и движением капитала предприятия насчитывает более четырехсот лет. В условиях перехода государств от индустриальной к постиндустриальной экономике, а также вовлечения стран в процесс глобализации, возникает необходимость в комплексном исследовании современных форм функционирования капитала предприятий.

Постиндустриальная экономика основывается на применении традиционных факторов производства (труда, земли, капитала и предпринимательских способностей), а также на использовании интеллектуального капитала (человеческого, структурного, клиентского). Усиливающаяся конкуренция на мировых рынках обуславливает необходимость использования в деятельности предприятия результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИР и НИОКР). Капитал предприятия, функционирующий в форме активов, находится в постоянном кругообороте. Поиск динамической оптимизации структуры активов является важным звеном в организации управления предприятием. Это определяет актуальность темы исследования.

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

Капитал каждого собственника можно охарактеризовать с помощью таких показателей, как его величина, форма функционирования, источники формирования, место нахождения.

С точки зрения бухгалтерского учета, в рамках действующего предприятия капитал функционирует в форме внеоборотных и оборотных активов. Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» капитал определяется как активы организации за вычетом всех ее обязательств [1]. Таким образом, в формах