

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«ПОЛОЦКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
АССОЦИАЦИЯ СЕРТИФИЦИРОВАННЫХ БУХГАЛТЕРОВ  
И АУДИТОРОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ  
КАК МЕХАНИЗМОВ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

**Материалы  
международной научно-практической конференции**

**(Полоцк, 2 – 3 июня 2011 года)**

**В двух частях**

**Часть 1**

**Под общей редакцией  
д-ра экон. наук, проф. Д.А. Панкова  
канд. экон. наук, доц. С.Г. Вегера**

**Новополоцк**

**ПГУ**

**2011**

УДК 657.01.001.895(063)  
ББК 65.052.2я431  
С56

*Редакционная коллегия:*

Е.Б. Малей, канд. экон. наук, доцент (*ответственный за выпуск*)  
Д.А. Панков, д-р экон. наук, профессор  
С.Г. Вегера, канд. экон. наук, доцент  
А.Р. Лавриненко, канд. экон. наук, доцент  
И.И. Сапего, канд. экон. наук, доцент  
Н.А. Ходикова канд. экон. наук, доцент

**С56 Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики** : материалы междунар. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. Ч. 1 / под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 240 с.

ISBN 978-985-531-216-2.

В сборнике материалов конференции изложены исторические аспекты развития бухгалтерского учета и их влияние на современные учетные теории, подходы к внедрению принципов междисциплинарного синтеза в научные исследования по учету, анализу и контролю, современные проблемы развития информационно-аналитической базы обеспечения устойчивого развития инновационной экономики.

Предназначены для научных работников, аспирантов, магистрантов и студентов экономических специальностей вузов, руководителей коммерческих организаций и специалистов.

**УДК 657.01.001.895(063)**  
**ББК 65.052.2я431**

**ISBN 978-985-531-216-2 (Ч. 1)** © Учреждение образования  
**ISBN 978-985-531-215-5** «Полоцкий государственный университет», 2011

**УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ  
В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ НАУЧНОГО ЗНАНИЯ:  
МЕТОДОЛОГИЯ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА,  
ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

**CHANGE MANAGEMENT AND STRATEGIC MANAGEMENT:  
THE BALANCE SCORECARD**

**Giuseppe Dutto**, *professor*  
*Business School University of Turin, Italy*

In the past two decades the world has witnessed changes that have drastically modified the social, political, economic, cultural scenario. These events seem so extraordinary to us as our lives are so deeply affected by them.

When we look at history with a wider time horizon, we can see that they are not so rare, and that have occurred throughout the centuries with a cyclical pattern. The factors that started and characterized the process may have been different in the different circumstances, as in the event of the agricultural or industrial revolution, or at the time of the discovery of the Americas. We must nonetheless remark that they all have certain common features.

The first is the sudden appearance of “change” conditions. New ideas, forces, attitudes, technologies sweep away consolidated behavioral models and instruments that had become so comfortable to have induced a nearly bureaucratic attitude.

The emerging “new” is like a powerful tsunami that, once started, cannot be stopped, no matter how mighty the defenses that have been built to contrast it: nothing will be what is used to be.

The sudden appearance of change conditions determines a remarkable reduction of the capability to properly interpret the scenario, with drastic effects for what concerns both the future (definition of strategies) and the present (performance evaluation). Companies, institutions, individuals are “blinded”, as the traditional managerial tools developed for the old scenario become obsolete and therefore unable to effectively assist them.

This has a negative impact on the ability to develop and adopt adequate managerial instruments which are key in the process survival and of value creation, in the allocation of resources, in the research and innovation, in the processes, in the relations with customers and the human resources. It is easy therefore to understand how change severely impacts the external side of the SWOT matrix, by broadening the risk dimension as represented by threats and opportunities factors, and requires the adoption of adequate instruments.

If we look at the strategic plan, we must conclude that under the present “change” conditions the traditional model is no exception. Rather than contributing to

the maximization of the value of the firm, it has become an attractive but passive document unable to provide winning policy guidelines and control mechanisms.

The purpose of this paper is to review some contributions that have been made to give back to strategic management its fundamental, propulsive role. This will be done considering the Balance Scorecard, a new approach to the appropriate management of organizations under conditions of “Change”.

The Balance Scorecard (BSC) reached wide attention and recognition in the early 90s through the work of Robert Kaplan and David Norton [1] who supported a measurement system that by combining and balancing financial measures and non financial measures in a single report, the Balance Scorecard, aims to provide managers with richer, more relevant information about activities than is provided by financial measures alone [2].

The rationale is that organizations cannot *directly* influence financial outcomes, as these are historical measure. The use of financial measures alone to inform the strategic control of the firm is therefore inappropriate. Organizations should instead also measure those areas where direct management intervention is possible.

Since then the BSC concept has been researched and refined to the point of becoming one of the central elements of the “strategic planning and management system” [3].

The “new” balanced scorecard transforms an organization’s strategic plan from a bureaucratic document into the “marching orders” for the organization on a daily basis. It provides a framework that not only allows performance measurements, but helps planners identify what should be done and measured. It enables executives to truly execute their strategies [4].

This strategic planning and management system is used extensively today in business and industry, government, and nonprofit organizations [5] worldwide to align business activities to the vision and strategy of the organization, improve internal and external communications, and monitor organization performance against strategic goals [6].

BSC is a framework that helps organizations translate strategy into operational objectives that drive both behavior and performance.

It is an *ongoing process* without beginning or end. Its task is not directly concerned about the mission of the organization, but rather with internal processes (diagnostic measures) and external outcomes (strategic measures).

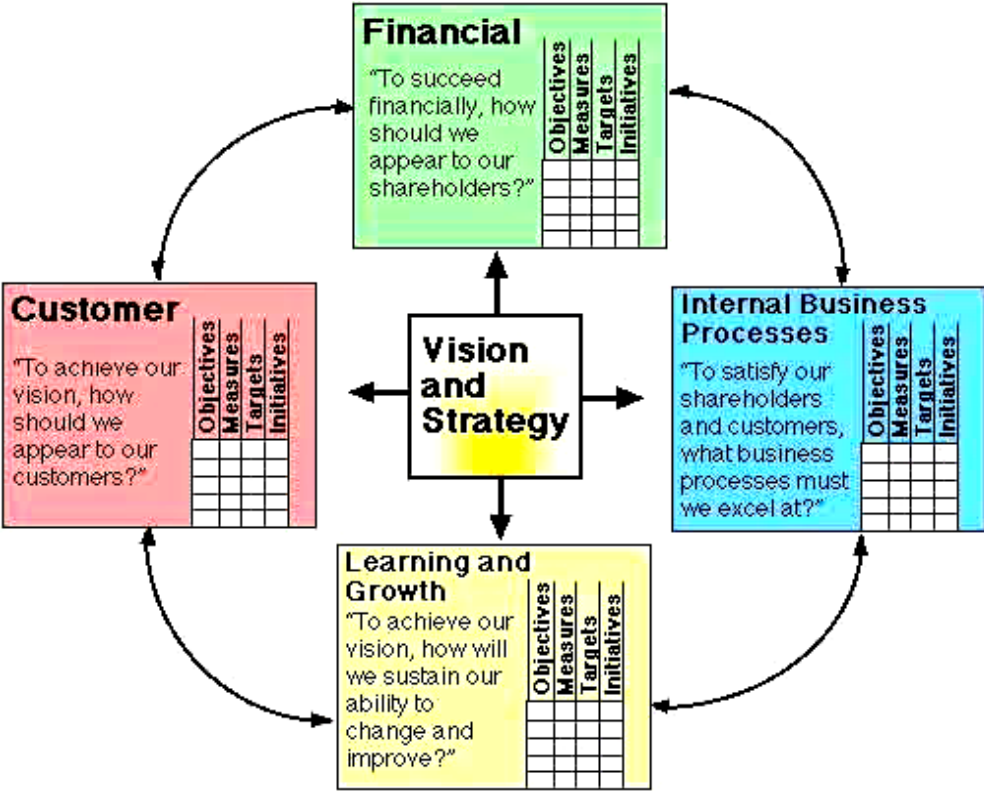
It delivers information to managers for guiding their decisions.

It is an internal, self assessment information, not driven by customers requests or dictated by regulatory agencies.

As mentioned above, the starting point has been that of allowing managers to see their company more clearly – from many perspectives – and hence to make wiser long-term decisions.

The earliest Balanced Scorecards comprised simple tables broken into four sections covering the basic perspectives that could provide a comprehensive yet concise and simple view of the basic issues of relevance for an organization.

These “perspectives” were labelled “Financial”, “Customer”, “Internal Business Processes”, and “Learning & Growth”, as shown in the following Table [7].



*The learning and growth perspective*

It includes employee training and corporate cultural attitudes related to both individual and corporate self-improvement. In a knowledge-worker organization, *people* are the main resource. In the present climate of rapid technological change, it is becoming necessary for knowledge workers to be in a mode of continuous education. Government agencies often find themselves unable to hire new technical workers, and at the same time there is a decline in training of existing employees.

Kaplan and Norton emphasize that “learning” is more than “training”; it also includes things like mentors and tutors within the organization, as well as that ease of communication among workers that allows them to readily get help on a problem when it is needed

*The business process perspective*

This perspective refers to internal business processes. Metrics based on this perspective allow the managers to know how well their business is running, and whether its products and services conform to customer requirements. These metrics must be carefully designed by those who know these processes most intimately, as this is something that that can’t be developed by outside consultants.

In addition to the strategic management process, two kinds of business processes may be identified: a) mission-oriented processes, and b) support processes. The former are company specific problems that can’t be benchmarked, the latter are more repetitive in nature, and hence easier to measure and benchmark using generic metrics.

### *The customer perspective*

Recent management philosophy has shown an increasing realization of the importance of customer focus and customer satisfaction in any business. These have been identified as leading indicators: if customers are not satisfied, they will eventually find other suppliers that will meet their needs. Poor performance from this perspective is thus a leading indicator of future decline. Even though the current financial picture may still look good, in developing metrics for satisfaction, customers should be analyzed in terms of kinds of customers and the kinds of processes for which we are providing a product or service to those customer groups.

### *The financial perspective*

Kaplan and Norton do not disregard the traditional need for financial data. Timely and accurate funding data will always be a priority, and managers must do whatever necessary to provide them. Actually often there is more than enough handling and processing of financial data. With the implementation of a corporate database, it is hoped that more of the processing can be centralized and automated. But the point is that the current emphasis on financials leads to the “unbalanced” situation with regard to other perspectives. There is perhaps a need to include additional financial-related data, such as risk assessment and cost-benefit data, in this category.

As it can be seen from the table, four areas should be monitored for each perspective [8].

- *Objectives*: Major objectives should be monitored, for instance profitable growth.
- *Measures*: the observable parameter that will be used to measure progress towards reaching the objective.
- *Targets*: the specific target values for the adopted measures.
- *Initiatives*: projects or programs to be initiated to meet the objective.

The measures, also known as performance metrics, or “metadata”, are tracked continuously over time to look for trends, best and worst practices, and areas for improvement. They have been defined as “a subset of measures of those processes whose improvement is critical to the success of the organization” [9].

Such metrics are developed based on the priorities of the strategic plan, which provides the key business drivers and criteria for metrics that managers most desire to watch.

Metrics are not measurements. Rather they are the parameters or way of looking at processes that are to be measured. Some metrics are specialized, company specific, and thus can't be compared with other entities. Other measures will be generic, and they can be aggregated across business units, e.g. cycle time, customer satisfaction, and financial results.

The identification of metrics may turn out to be a time consuming process and has to be done by managers in their respective mission units, given the relevance of the processes for the achievement of the organization's goals. Experience shows, however that once they are defined, they won't change for quite some time.

There is a generalized consensus that value of metrics is therefore to be found in their ability to provide relevant information for defining [10]:

- Strategic feedback.
- Diagnostic feedback.
- Trends in performance feedback.
- Feedback around the measurement methods themselves.

Designation of five or six good metrics for each perspective is considered adequate. This is consistent with BCS's goal of providing reliable information to management without overburdening it with too many data. This objective can be reached only by minimizing the number of metrics.

Table 2

Provides an example of the process leading to the identification of perspectives, goals and metrics

PERSPECTIVE	GOAL	METRICS
Financial	Profitability	Operating margin
Customer	New products	Percentage of total revenue
Business process	Productivity	Functional efficiency and effectiveness
Learning & growth	Technological leadership	Timing to develop the new generation products

#### REFERENCE

1. Kaplan, R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review, Jan.-Feb. 1992.
2. Cobbold, Ian, Lawrie Gavin, *The Development of the Balanced Scorecard as a Strategic Management Tool, Proceedings*, Third International Conference on Performance Measurement and Management (PMA 2002) Boston, MA, USA July 2002.
3. Kaplan, R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, with David Norton. Harvard Business School Press, 1996
4. Balanced Scorecard Institute, *What is the Balanced Scorecard* <http://www.balancedscorecard.org/BSCResources/AbouttheBalancedScorecard/tabid/55/Default.aspx>. – Date of access: March 25 2011.
5. See Niven, Paul R., *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, John Wiley and Sons, New York, Sep. 2006, and Niven, Paul R. *Balanced Scorecard: Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies* John Wiley and Sons, New York, Apr. 2008 for updated material.
6. Balanced Scorecard Institute, *cit*, Date of Access March 27, 2011.
7. Adapted from Kaplan R. S, and Norton D. P., *cit* (1996).
8. Manage, *The Balanced Scorecard*, [http://www.12manage.com/methods\\_balancedscorecard.html](http://www.12manage.com/methods_balancedscorecard.html), Date of Access Mar. 28, 2011.
9. Schneiderman, Arthur M. *How To Build a Balanced Scorecard Part 3: Selecting Scorecard Metrics*, [http://www.schneiderman.com/Concepts/Scorecard/How\\_to\\_Build\\_a\\_Balanced\\_Scorecard/3\\_Selecting\\_Metrics/selecting\\_scorecard\\_metrics.htm](http://www.schneiderman.com/Concepts/Scorecard/How_to_Build_a_Balanced_Scorecard/3_Selecting_Metrics/selecting_scorecard_metrics.htm). Date of access Apr. 2 2011.
10. Manage, *cit*. Date of Access Apr. 2 2011.

## СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**А.И. Белоусов**, *д-р экон. наук, профессор;*

**Н.Е. Марченко**, *канд. экон. наук, доцент*

*Ставропольский кооперативный институт, г. Ставрополь, Российская Федерация*

Кризисные явления, которые испытывает бухгалтерский учет в разных странах, имеет как общие черты, так и особенности. В частности, учет в континентальной Европе в отличие от США скорее связан не с методологическими соглашениями в рамках давно используемой учетной системы, а с необходимостью бесконечного поиска различных компромиссов между различными направлениями учета, касающихся не только методологического инструментария, но и масштабного использования различных международных учетных норм. Весьма интересными представляются точки зрения о целесообразности и эффективности интеграционных учетных процессов. Чаще всего можно встретиться с четырьмя позициями по данному вопросу.

Сторонники первого направления ратуют за максимальное сохранение традиционных для той или иной страны учетных схем, осуждают характерные особенности англо-американской модели, ориентированной лишь на удовлетворении информационных потребностей инвесторов. Свои основные учения данная группа исследователей концентрирует на необходимости международного признания национальных бухгалтерских школ.

Распространенной является точка зрения, придерживающаяся принципа разделения учета на две ветви, каждая из которых ориентирована на отдельные группы предприятий. Одна часть представлена обществами, котирующими на биржах свои ценные бумаги, для которых использование международных учетных процедур должно быть обязательным. Другая же часть должна продолжать вести бухгалтерский учет в рамках традиционных национальных моделей.

Третий подход реформированию бухгалтерского учета является, пожалуй, самым радикальным, поскольку он предполагает полноценный переход на международные модели учета, что позволяет избежать имеющихся недостатков при двух видах учетов. Естественно, что такое решение фактически означает отказ от национальных традиций.

Весьма привлекательным, по крайней мере, на первый взгляд является четвертое направление, в основе которого лежит существенное изменение национальных учетных моделей, их максимальная адаптация к интернациональным идеям путем устранения наиболее значимых отличий между отечественными и международными подходами. В частности, предполагается приблизить учет конкретной страны к МСФО, а в конечном итоге и к динамичному GAAP. Такой переход потребует решения множества вопросов, ряд из которых носит крайне принципиальный и важный характер, что особенно показательно для такой категории, как собственность. Здесь необходимо решение вопроса о том, указывать



ли в активе баланса лишь те средства, которые находятся в собственности предприятия, или же их можно расширить до включения в состав собственности части средств, которыми реально распоряжается менеджмент организаций. Однако на этом пути существует ряд сложностей поскольку субстанционная собственность (например финансовая аренда), по сути дела, лишена юридического основания и почти не представляет интереса для понимания права собственности, которая исполняет функции и гарантии имущественных прав собственника, более того сложности во многом противоречат всей концепции построения бухгалтерского финансового учета. В частности, концепция собственности требует, чтобы подписанный, но не внесенный, капитал отражался в балансе, хотя в рамках динамической учетной концепции необходимо, чтобы подписанный, но не внесенный, капитал не присутствовал в балансе.

Для разрешения указанного противоречия большинство современных теоретиков бухгалтерского учета считают целесообразным наличие как статического, базирующегося на традиционно-правовом понимании собственности, так и динамического, основанного на совокупности соответствующих принципов, бухгалтерского учета.

Известно, что главной целью динамического учета является регулярное измерение через небольшие промежутки времени эффективности хозяйственной жизни предприятия, а сама эффективность может представляться по-разному в зависимости от той или иной экономической системы. В условиях абсолютного преобладания капиталистической, рыночной экономики, эффективность оценивается через рентабельность, прежде всего собственного капитала. Именно понимание капитала, результата, доходов и расходов как фундаментальных принципов и определение его сути.

В рамках динамической концепции капитал независимо от того, является он собственным или заемным, или же речь идет о праве пользования им, должен рассматриваться с точки зрения расчета его рентабельности. В отличие от статической концепции, объединяющий весь капитал, включая и тот, который должен поступить в соответствии с заключенным договором, динамическая концепция принимает во внимание только капитал, действительно вложенный в предприятие, вне зависимости от того, какая форма юридического контроля над ними. Финансовый результат определяется в рамках динамической концепции как изменение за определенный период величины вложенного в предприятие капитала, что может быть вызвано только собственно хозяйственной деятельностью. Непосредственно результат определяется в виде разности между величиной выручки (доходами) и расходами (затратами). Следовательно, в условиях рыночной капиталистической экономики чистый результат равен изменению собственного капитала, вложенного в предприятие его собственниками. Рост вложенного капитала в принципе возможен в результате производства, а значит с позиций динамического учета, доходы должны включать не только выручку отчетного периода, но и возможный потенциальной продажи. Естественно, что разночтения не дает четкого соответствия денежных потоков, характерных для камеральной бухгалтерии.

Активы в динамическом учете, представленные элементами вложенного, хотя еще непотребленного, капитала, что влечет за собой исключение из величины активов личного имущества собственников, менеджмента и акционеров, в то время как не потребленные не материальные услуги (расходы будущих периодов), права владения и пользования включаются. В данном случае ряд авторов считают, что в условиях формирования статичного баланса в значительной мере игнорируется принцип самостоятельности хозяйственной единицы, что если следовать логике Л. Пачоли, предполагает включение в бухгалтерский баланс как средства самого предприятия, так и его собственника. Исходя из этого отражается в динамическом учете не в желательной, а в обязательной форме. Влияние правовых и собственно экономических коллизий продолжается в вопросе, включая в актив права владения и пользования. С динамической точки зрения отсутствия, например, бухгалтерской отчетности арендных активов не позволяет давать объективную оценку фактически потребляемого капитала, что приводит к существенным искажениям при измерении и сравнении финансовых результатов, а также эффективности работы предприятия. Последнее в обязательном порядке требует сохранения первоначально заданной оценки, в качестве которой в динамической концепции выступает либо стоимость покупки материальных ресурсов и основных средств, либо себестоимость производства, либо стоимость эксплуатации (аренда какого-либо оборудования).

Данная система оценки не допускает никаких отклонений, пока вложенные активы не будут реализованы, что ставит проблему определения конкретного момента реализации. Моменту реализации в статичном учете не уделяется много внимания, поскольку процесс реализации активов здесь рассматривается гипотетически. В динамической же концепции этому моменту, наоборот, уделяется чрезвычайно много внимания, а наступление самого момента увязывается с а) заказом продукции; б) производством продукции; в) временем ее поставки; г) временем получения; д) моментом оплаты.

Если исходить из классических постулатов трудовой теории стоимости, которая и поныне остается преобладающей точкой зрения в политэкономии, то прибыль создается уже на стадиях производства, что предполагает суммирование результатов получаемых на каждой стадии, вплоть до завершения процесса производства. Прагматический же подход отсылает нас к принципу осторожности, в соответствии с которым моментом реализации следует считать получение денег, то есть оплату продукции (высшая степень осторожности), а также сдачу продукции на склад (низкая степень осторожности). Следовательно, в динамической концепции принцип осторожности превращается в принцип реализации. Статичная концепция же в части осторожности работает в рамках гипотетических воззрений, принимая во внимание потенциальные потери, касающиеся ее нереализованных активов, которые должны быть списаны на убытки, что противоречит сути динамической концепции.

При оценке динамической концепции в части оценки и реализации придерживается абсолютное большинство стран, включая Россию. Сделки по реализации продукции (работ, услуг) осуществляется предприятиями в рамках договорных отношений, оформленных исходя из положений Гражданского кодекса Российской Федерации. Несмотря на многообразие договоров принципиально важное значение имеет определение условий, связанных с переходом права собственности на продукцию (работы, услуги) передаваемой предприятием-производителем покупателю, который специально оговаривается в договорах. При этом если в договоре не указываются условия передачи права собственности, право собственности у покупателя возникает с момента передачи продукции. Более того, моментом передачи продукции является не только момент ее непосредственной передачи покупателю, но и сдача ее перевозчику для отправки покупателю или предприятие связи для дальнейшей доставки потребителю. В целом же выявленные различия должны активизировать поиск интегрированных схем, связанных с оптимизацией теоретических аспектов динамичной и статичной концепции бухгалтерского учета, в практике хозяйственной деятельности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Акофф Р.Л. Планирование будущего корпорации / Р.Л. Акофф; пер. с англ. – М.: Сирин, 2002.
2. Зимакова, Л.А. Становление и развитие интернациональных моделей финансового учета / Л.А. Зимакова. – Ростов н/Д: РГСУ, 2008. – 130 с.
3. Максименко, А.Н. Организация ситуационно-финансовой бухгалтерии / А.Н. Максименко // Бухгалтерский учет. – № 4. – 2008. – С. 61 – 65.
4. Мамедов, О.Ю. После кризиса / О.Ю. Мамедов // Академия. – № 2. – 2009. – С. 4 – 5.

### **ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНЫХ ПОДХОДОВ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ДИПЛОМНЫХ РАБОТ ПО СПЕЦИАЛЬНОСТИ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»**

**В.А. Березовский**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

Заключительным и важным этапом обучения в вузе специалистов любого профиля является успешная подготовка и защита квалификационного труда выпускника – дипломной работы. В процессе ее выполнения студент должен на основе полученных знаний и приобретенных навыков показать умение компетентно владеть и грамотно применять нормативно-правовую базу, регуливающую финансово-хозяйственную деятельность предприятий и организаций, творчески решать вопросы, выдвигаемые практикой.

В силу многогранности функционирования субъекта хозяйствования, на материалах которого выполняется исследование, возникает необходимость комплексного подхода к выполнению дипломной работы. Это означает, что в дипломной работе по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», кроме основных вопросов, должно быть рассмотрено использование современных информационных технологий, финансовое и правовое обеспечение, которые в необходимых случаях целесообразно выделить в самостоятельные параграфы.

Так, например, исследуя бухгалтерский учет внеоборотных активов или финансовых результатов в дипломной работе, необходимо:

- подготовить проекты бизнес-плана (финансово-экономическое обоснование), договоров с юридическими лицами (включая пакет соответствующих приложений) по реализации рекомендаций дипломника;

- адаптировать соответствующий участок бухгалтерского учета к современной информационной среде (использовать пакет прикладных программ одной из ведущих компаний на рынке услуг в сфере информационных технологий).

Это позволит всесторонне проработать вопросы совершенствования бухгалтерского учета в сопровождении с другими взаимосвязанными его аспектами.

С другой стороны, выпускающей кафедрой должно быть обеспечено соответствующее руководство таких комплексных исследований, что предъявляет к ней определенные требования. На наш взгляд, одной из форм реализации комплексного руководства дипломной работой является межкафедральное сотрудничество.

Так, в БГЭУ имеется опыт такого взаимодействия. Для обеспечения руководства выпускниками по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» в вопросах технологий обработки учетно-аналитической информации в качестве консультантов приглашены преподаватели кафедры современных информационных технологий. Аналогично было бы целесообразным составлять бизнес-планы совместно с консультантами кафедры национальной экономики и государственного управления, юридическое сопровождение – совместно с кафедрой гражданско-правовых (экономических) дисциплин. В свою очередь преподаватели кафедры бухгалтерского учета должны привлекаться в качестве консультантов по бухгалтерскому учету и закрепляться за выпускниками (выполняющими дипломные работы) на кафедрах национальной экономики и государственного управления, юридических и других специальностей, что обеспечит гармоничное решение вопросов руководства дипломными работами различных специальностей.

На наш взгляд, такой подход к формату межкафедрального сотрудничества является одним из резервов повышения качества подготовки специалистов по бухгалтерскому учету, способных в минимальные сроки адаптироваться к хозяйственной практике и успешно решать современные задачи управления производством.

## **СОВРЕМЕННЫЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ**

**Р.П. Булыга**, *д-р экон. наук, профессор*  
*ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,*  
*г. Москва, Российская Федерация*

Современный мировой экономический кризис обнажил целый ряд проблем в финансовом регулировании и организации всех видов финансового контроля и надзора, среди которых ослабление принципов независимости и объективности аудита, по сравнению с другими формами финансового контроля.

В условиях рыночной борьбы за выживание бизнеса, «лояльность» аудиторского заключения существенно зависит от суммы гонорара клиента. И касается это не только мелких и средних аудиторских фирм. История с Артур Андерсен – наглядное тому подтверждение.

Проведенное компанией «Эрнст энд Янг» путем опроса более 2200 специалистов крупных компаний в 22 государствах Европы исследование свидетельствует о следующем:

1) 25 % опрошенных считают допустимой дачу взятки для получения контрактов (в некоторых странах этот показатель даже выше: например, 38 % в Испании, 43 % в Чешской Республике и 53 % в Турции);

2) по мнению 13 % опрошенных старших менеджеров, искажение финансовой отчетности компании является оправданным для выживания в период текущего экономического кризиса;

3) мошенничество ради спасения бизнеса оправдывают 42 % из Западной Европы, 49 % респондентов из Центральной и Восточной Европы и 60 % из России.

В ответ на громкие корпоративные скандалы, связанные с мошенничествами, в 2002 году в США был принят так называемый закон Сарбейнса – Оксли, известный также как Закон о реформе отчетности публичных компаний и защите инвесторов. Законом установлены новые крайне жесткие стандарты, которые обязаны соблюдать осуществляющие свою деятельность на территории США публичные компании при организации работы советов директоров, корпоративного менеджмента, а также осуществляющие аудиторскую проверку их финансовой отчетности аудиторские фирмы.

Положения закона Сарбейнса – Оксли, а также принятых на основании него аналогичных нормативных актов в других странах мира красноречиво свидетельствуют о попытках компенсировать провалы института аудита инструментарием других видов финансового контроля, прежде всего государственного.

Если посмотреть на данную проблему под другим углом зрения, то можно сказать, что мировой экономический кризис вновь остро поставил вопрос, который, казалось бы, уже был решен как в мировой, так и в отечественной теории и практике. Вопрос о методологической и организационной самостоятельности аудита как процесса, его взаимосвязи с другими видами финансового контроля, прежде всего государственным финансовым контролем и внутренним финансовым контролем.

Специфика аудита как процесса заключается в том, что он одновременно представляет собой подсистемы двух более общих систем:

- 1) системы управления организацией (горизонтальная система);
- 2) системы финансового контроля (вертикальная система).

С одной стороны, аудит является составной частью информационного звена системы управления предприятием, включающего пять блоков: первичный учет, управленческий и бухгалтерский учет и отчетность, оценку достоверности полученной отчетности, анализ информации, поддержку принятия управленческих решений.

Традиционный аудит (помимо решения ряда других задач) реализует третий блок информационного звена – оценку достоверности бухгалтерской отчетности. Именно поэтому специалисты, давая определение современного аудита, говорят, что это прежде всего деятельность, направленная на уменьшение информационных рисков взаимодействующих хозяйствующих субъектов.

С другой стороны, аудит как процесс всегда являлся и является составной частью системы финансового контроля. Исторический опыт СССР и России наглядное тому свидетельство.

Так, в Советском Союзе функция по оценке достоверности информации, формируемой предприятиями, вместо аудита обеспечивалась другими формами финансового контроля (в частности государственным финансовым контролем, учитывая тот факт, что все хозяйствующие субъекты страны находились в государственной собственности).

В новой России первые аудиторские фирмы (в частности, акционерное общество «Инаудит») изначально формировались как хозрасчетные структуры на базе органов государственного финансового контроля. В методологическом обеспечении и понятийном аппарате отечественный аудит долгое время сохранял в себе родимые пятна государственного финансового контроля советского периода.

В начале XXI века в нашей стране был взят курс на безоговорочное следование международным (читай англо-американским) стандартам в области бухгалтерского учета и аудита. В этой связи отечественный аудит взял курс на полную уникальность и самостоятельность по отношению к другим видам финансового контроля страны. В моду вошло понятие полного саморегулирования аудиторской деятельности.

Определенное отрезвление наступило после громких корпоративных скандалов, в которых напрямую были замешаны ведущие транснациональные аудиторские фирмы. Была признана несостоятельность классической модели чистого саморегулирования аудиторской деятельности и приняты меры (в частности, издан закон Сарбейнса – Оксли в США и аналогичные ему нормативные акты), направленные на усиление государственного контроля и надзора на финансовых рынках, а также на более тесное, но формализовано разграниченное, взаимодействие внешних и внутренних аудиторов. То есть взят курс на более тесную интеграцию аудита с другими видами финансового контроля страны.

В этой связи представляет интерес рассмотрение того состояния, в котором сейчас находится система финансового контроля России, места и роли в ней

аудита и аудиторской деятельности. Если говорить о современном состоянии финансового контроля России и тех проблемах, которые существуют в деятельности ее органов, то здесь ситуация следующая.

Первая группа проблем связана с отсутствием единства организации и методического обеспечения различных видов финансового контроля в Российской Федерации.

В последние десятилетия происходит сближение государственного и негосударственного финансового контроля (аудита) в части применяемых подходов и методов. Иллюстрацией этому может служить Приказ Минфина России от 25.12.2008 № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля», в котором утверждено Положение, устанавливающее требования к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля (контрольной деятельности). Внимательное прочтение данного документа показывает, что с точки зрения применяемых методов и процедур, порядка планирования организации и даже оформления результатов проверки государственный финансовый контроль в Российской Федерации полностью приближен к мировым и отечественным стандартам в области коммерческого контроля (прежде всего аудита).

В научных дискуссиях специалисты употребляют термин «система финансового контроля России». Но юридически такое понятие отсутствует. Есть законы и другие нормативные правовые акты, регламентирующие деятельность отдельных субъектов финансового контроля (Законы РФ «О счетной палате», «О валютном регулировании и валютном контроле», «Об аудиторской деятельности» и т.д.). Зачастую в данных документах полномочия и функции различных субъектов финансового контроля дублируются и пересекаются, что не самым лучшим образом сказывается на действенности и результативности финансового контроля с точки зрения проверяемых субъектов.

Остро назрела потребность (которую кризис и корпоративные скандалы только обострили) в принятии закона Российской Федерации «О финансовом контроле», который бы дал четкую классификацию и разграничил сферы всех видов финансового контроля страны.

Вторая группа проблем связана с обособлением аудита от других видов финансового контроля (прежде всего государственного финансового контроля).

Неоправданным является противопоставление (или обособление) государственного финансового контроля (контроля в бюджетной сфере) и корпоративного контроля (аудита). Имеет смысл принятия нормативно-правовых актов, позволяющих привлекать аудиторов для выполнения определенных функций финансового контроля в бюджетной сфере, особенно для проведения аудита эффективности.

Третья группа проблем связана с отсутствием системы аттестации и контроля качества работы внутренних аудиторов.

В Российской Федерации пока отсутствует механизм аттестации специалистов в области внутреннего аудита. Более того, до сих пор нет аттестационных программ на русском языке. Остро назрела необходимость принятия стандартов и русскоязычных программ подготовки, аттестации и повышения квалификации внутренних аудиторов.

## ИСТОРИЧЕСКИЙ ОБЗОР ПРЕДСТАВЛЕНИЙ ОБ ИСКАЖЕНИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В ГЕРМАНОЯЗЫЧНЫХ И АНГЛОЯЗЫЧНЫХ СТРАНАХ (XIX – НАЧАЛО XX ВЕКА)

**С.М. Бычкова**, *д-р экон. наук, профессор*

*Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, г. Санкт-Петербург;*

**Е.Ю. Итыгилова**, *канд. экон. наук*

*Восточно-Сибирский государственный технологический университет,*

*г. Улан-Удэ, Российская Федерация*

Особенностью развития института аудита в современных условиях является его востребованность для предупреждения и эффективного выявления преднамеренных искажений финансовой отчетности, связанных с мошенническими действиями руководства и сотрудников экономических субъектов, а также актами коррупции и фактами отмывания незаконных доходов и финансирования терроризма.

Аудиторская техника настоящего времени является достаточно стандартизированной и, возможно, не учитывает все возрастающие потребности в достоверной информации.

В действующей методологии аудита до настоящего времени отсутствуют понятие искажения бухгалтерской отчетности, причины возникновения преднамеренных искажений, классификация преднамеренных искажений, отсутствует понимание процесса преднамеренного искажения как совокупности процессов фальсификации, вуалирования, сокрытия, манипулирования.

Аудиторские стандарты являются основой аудиторской деятельности, но не отражают всю сущность методологии выявления искажений финансовой отчетности. А для разработки эффективной методологии выявлений преднамеренных искажений с учетом современных требований необходимо учитывать взгляды предшествующих ученых, которые в свое время и предопределили учет как науку.

Так, например, И.Ф. Шер был первым, кто классифицировал и проанализировал основные методы извращения баланса, к которым относил:

- 1) соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием,
- 2) неправильное начисление амортизационных сумм,
- 3) включение фиктивных дебиторов и кредиторов,
- 4) манипуляции с переоценкой материальных ценностей,
- 5) создание фиктивных фондов и резервов.

Вуалирование в учете было подробно рассмотрено Шером, фальсификация как более широкое понятие рассматривалась и анализировалась английскими аудиторами, причем считалось, что последняя неотделима от коммерческой практики.

Крупнейший авторитет того времени Л.Р. Дикси видел цели аудита в выявлении: 1) подлогов, 2) случайных ошибок, 3) недостатков в организации учета. Проверка начиналась с кассы. Анализ баланса рассматривался с точки зрения различных заинтересованных лиц.



В теории и практике аудиторской работы прежде всего необходимо назвать А.Т. Ватсона, который, опираясь на формулы В.Ф. Фостера и Л.Р. Дикси, выделял три вида фальсификации учета:

(1)  $A - П > Н$ , т.е. в активе показывается больше средств, чем есть на самом деле;

(2)  $K > Н$ , т.е. сумма капитала завышена;

(3)  $K < Н$ , т.е. сумма капитала занижена.

Ситуация (1) означает, что материально ответственные лица совершили хищение, оно могло быть у собственника, у другого материально ответственного лица и у сторонних лиц, например у покупателей. Ватсона интересовал только первый случай.

Ситуация (2) возникает в целях приукрашивания действительного положения (например, желание поднять курс акций).

Ситуация (3) предполагает, что действительное положение лучше отражено в балансе (например, желание изменить суммы налоговых платежей).

Ситуация (1) называется сокрытием, ситуации (2) и (3) – вуалированием.

Для выявления фальсификации, по Ватсону, необходимы следующие условия:

1) содействие главы фирмы, он в лучшем случае готов разоблачить сокрытие, но почти никогда – вуалирование;

2) четкое представление, с какой целью может быть подвергнут тот или иной счет фальсификации (для аудитора нужна специальная классификация счетов);

3) знание психологии потенциального растратчика, его желания и умение «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу»;

4) анализ взаимоотношений сотрудников проверяемого предприятия. Например, если бухгалтер покупает товары в том магазине, в котором он работает, то это неизбежно ставит его «в обязательные отношения» с материально ответственными лицами и, следовательно, на данном предприятии сила бухгалтерского контроля слабеет;

5) длительность работы «делает преступника менее осторожным»;

6) амбициозность, в той или иной степени заложенная в характере каждого человека, может всегда привести психически неустойчивого и алчного человека к мыслям: «Почему  $X$  можно так много, а мне нельзя даже так мало?», «Почему  $Y$  работает так мало, а имеет так много?», «Почему  $Z$  – человек скверный, глупый и непорядочный, абсолютно неспособный к своей должности, занимает ее и пользуется всеми жизненными благами, а я после пятнадцати лет учебы лишен самого необходимого, самого нужного?», «Будет только справедливо, если я хотя бы на время попользуюсь!» «История эта, – писал Р. Годдард, – повторяется часто, а люди, по-видимому, с течением времени не делаются умнее»;

7) небрежность в записях. «Раз этот недостаток укоренился, – писал Э. Мишо, – он влечет за собой распушенность, вызывает бездеятельность, приводит к праздности и порождает порок»;

8) запущенность, отставание бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной жизни; **чем больше отставание в учете, тем больше вероятность возникновения злоупотреблений** – Правило Мишо;

9) назначение на должности по протекции – одно из самых больших зол учета.

Названные обстоятельства приводят к выводу, что предметом и аудита, и в конечном счете бухгалтерского учета является психология лиц, занятых в хозяйстве, не права и обязательства сотрудников, а мотивы их действий.

Управлять хозяйством – значит управлять желаниями людей, в нем занятых. Сами бухгалтеры – те же люди и они не обязательно лучше тех, действия которых им приходится проверять. «Где та стража, которая будет контролировать охрану?» В жизни это контролеры, но контролеров надо контролировать тоже!

Исходя из столь печальной оценки своих современников и коллег Р. Годдард утверждал, что девять десятых всех хищений происходит по вине бухгалтеров, а Ватсон, отмечая психологическую неустойчивость людей, специально выделял одиннадцать наиболее типичных преступлений людей нашей профессии: 1) не приходуются ценности, прежде всего денежные; 2) документы оформляются не тем днем; 3) искусственно завышаются остатки по денежным (касса) и материальным счетам; 4) завышаются итоги платежных ведомостей; 5) завышается зарплата «друзьям» бухгалтера; 6) выписываются деньги на подставных лиц («мертвые души»); 7) завышаются цены по сговору с поставщиками; 8) фиктивное кредитование счета Кассы или отражение фиктивной кредиторской задолженности; 9) оплата завышенных комиссионных и дележ их с получателями; 10) подделка документов, как правило, чеков; 11) оплата несколько раз одного и того же документа (или его различных экземпляров). Конечно, коммерческая практика того времени знала и много других преступлений. Средствами фальсификаций выступали операционные счета (расходов, издержек, расходов будущих периодов и т.п.), документы, которые подделывались, исправлялись, подчищались и т.п., а также «двойные книги», одни – для себя, другие – для внешнего употребления (одни – черновые, но верные, другие – беловые, но обманные).

Соккрытие прибыли и фальсификация баланса – обычная учетная практика, прежде всего в экономически развитых странах. Существенное значение при этом имело или завышение оценки актива, что приводило к фиктивному увеличению стоимости имущества (встречается сравнительно редко, ибо может рассматриваться как уголовно наказуемое деяние), или занижение оценки актива, что позволяет уменьшить прибыль и формировать скрытые резервы. Заведомая нерепрезентативность балансов вынуждает банки делегировать своих представителей в управления компаний.

В настоящее время устоявшееся представление об аудите как средства подтверждения достоверности финансовой отчетности следует методологически углубить в направлении целей и применяемых понятий о преднамеренных искажениях.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, Юнити, 1996.
2. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита: Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010).

## **УЧЕТ ЗЕМЛИ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ: МЕТОДОЛОГИЯ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА**

**С.Г. Вегера**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Концепция постиндустриального общества определяет информацию как принципиально новый экономический ресурс и важнейший стратегический фактор развития организации, что предъявляет новые качественные требования к системе бухгалтерского учета и формируемым в ней учетным данным, которые должны характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности. В свою очередь это обуславливает необходимость развития методологии бухгалтерского учета в направлении усиления междисциплинарного синтеза научного знания. Очевидно, что для развития бухгалтерского учета первоочередное значение имеет междисциплинарный синтез знаний, прежде всего различных экономических наук, позволяющий развивать и конкретизировать общие экономические законы. Вместе с тем в настоящее время можно наблюдать ситуацию, когда именно здесь отсутствуют междисциплинарные связи, на что неоднократно указывал профессор Д.А. Панков [1, с. 44 – 50; 2].

Проведенное философское осмысление направлений развития бухгалтерского учета величайшего богатства любой нации – земли, его возможностей и перспектив с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания) позволило обосновать ведущую идею, то есть концептуальную основу реформирования учета земли: развитие методологии учета земли должно осуществляться в контексте современной теории ренты, что обеспечит фундаментальную теоретическую основу системного и целостного отражения экономической действительности в бухгалтерском учете.

Общенаучной основой исследования проблем учета земли в контексте современной теории ренты являются общенаучные методологические принципы: принцип детерминизма, принцип соответствия и принцип дополнительности.

Детерминизм выступает в форме причинности, вне которой не существует ни одно явление действительности. Принцип соответствия, в частности, означает преемственность научных теорий. Как отмечают А.М. Новиков и Д.А. Новиков, «Новые теоретические построения бывают полезны для развития науки, но если они не будут соотноситься с прежними, наука перестанет быть цельной, а ученые в скором времени перестанут понимать друг друга» [3, с. 67]. В соответствии с принципом дополнительности одна и та же предметная область может описываться различными теориями, так как взаимодействие изучаемого объекта с исследователем (в том числе посредством приборов) не может не привести к различной проявляемости свойств объекта в зависимости от типа его взаимодей-

ствия с познающим субъектом, что означает правомерность и равноправие различных научных описаний объекта, в том числе различных теорий, описывающих один и тот же объект, одну и ту же предметную область [3, с. 66 – 69]. Следовательно, новое научное знание соотносится с объективной реальностью – принцип детерминизма, с предшествующей системой научного знания – принцип соответствия, с познающим субъектом – принцип дополнительности («без субъекта нет объекта») [3, с. 71].

Таким образом, применительно к предлагаемому реформированию учета земли принцип детерминизма проявляется в том, что владение, пользование и распоряжение землей неизменно влечет возникновение стоимостных (то есть рентных) отношений между субъектами землепользования. Однако, как уже отмечалось ранее, до настоящего времени земельная рента не рассматривается в системе бухгалтерского учета, который является элементом объективной реальности, то есть отсутствует системность и целостность отражения экономической действительности: учет характеризует отдельное явление вне системы земельных отношений.

Принцип соответствия предполагает, что данное исследование должно опираться на существующую теорию ренты как категории политэкономии, на теорию бухгалтерского учета как науки и специальные теории в данной научной области, в частности динамического и статического баланса.

Принцип дополнительности реализуется через рассмотрение современных форм земельной ренты, в том числе новых (социальной, экологической, антиэкологической) с позиций бухгалтерского учета и выявления на этой основе конкретно-научных методологических принципов.

Конкретно-научный уровень методологии включает теорию и практику учета земли в контексте современной теории ренты. Так, применительно к бухгалтерскому учету в целом известный ученый, профессор Я.В. Соколов, отмечал: «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей использования счетоводства для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов согласно афоризму «Практика без теории слепа» (И. Кант)» [4, с. 4].

По мнению Я.В. Соколова, наиболее подробное определение теории дано американским социологом Толкоттом Парсонсом «Теория есть организованная совокупность логически взаимосвязанных обобщенных понятий эмпирического происхождения» [4, с. 4]. В этом контексте теория как составная часть конкретно-научного уровня методологии формирует представления об объекте, предмете, методе исследования данной науки, поскольку «именно они выступают исходным моментом любой четко определенной теории и это позволяет обоснованно выделить, сформировать и развивать ее в системе общественных знаний» [5, с. 140].

На данном уровне выявляются существующие методологические проблемы науки, представляющие собой «совокупность новых возникающих сложных теоретических и практических задач, противоречащих существующим знаниям

или прикладным методикам в данной науке, решение которых является актуальным» [6, с. 63].

На основе выявленных методологических проблем бухгалтерского учета определяются цель и задачи исследования с учетом уровня развития науки, актуальности и практической значимости конечного результата. Методологический подход к решению поставленных задач обеспечивает изучение всех процессов и явлений с позиций их внешней и внутренней обусловленности, формирует комплексность и системность исследования. В рамках методологического подхода важнейшим направлением является систематизация и унификация понятий и терминов науки, а также выработка конкретно-научных принципов.

Завершающей стадией методологического подхода, а именно практической частью конкретно-научного уровня методологии, является разработка конкретных методик бухгалтерского учета, так как «каждое подлинно теоретическое положение приобретает ценность в случае практической его реализации» [5, с. 93].

Таким образом, конкретно-научный уровень методологии учета земли в контексте современной теории ренты по нашему мнению представляет собой:

- *теорию бухгалтерского учета земли и земельной ренты*, включающую: цель и задачи учета земли и земельной ренты; методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты; определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета; методологические особенности их отражения в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета;

- *практику бухгалтерского учета земли и земельной ренты*, представленную конкретными методиками формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка; определения экологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования; формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты; первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений; учета экологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ: моногр. / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.
2. Панков, Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет / Д.А. Панков // Белорусский экономический журнал. – 2009. – № 3. – С. 32 – 46.
3. Новиков, А.М. Методология научного исследования / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М.: Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2010. – 280 с.
4. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
5. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: моногр. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
6. Папковская, П.Я. Методология научных исследований / П.Я. Папковская. – Минск: ООО «Информпресс», 2007. – 184 с.

## **КОНТРОЛЛИНГ КАК СИСТЕМА МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**В.Б. Ивашкевич**, *д-р экон. наук, профессор*  
*ГООУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»,*  
*г. Казань, Российская Федерация*

Уровень материального благосостояния и качества жизни каждого из нас во многом зависит от эффективности управления: государством, гражданами которого мы являемся, регионом, городом, селом, где живем, организацией, в которой работаем. Важно, конечно, и то, как взрослый человек управляет сам собой, насколько продуктивно он работает и содержательно живет.

Любое управление невозможно без информации. Нельзя управлять, не имея соответствующих данных о прошлом, настоящем и будущем управляемого объекта, не определив цель, которую нужно достичь или к которой нужно стремиться. Сказанное целиком и полностью относится к производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Здесь значение информации для управления особенно велико, она повседневна, разнообразна и масштабна. В ее формировании и использовании участвует большое количество специалистов различного профиля и средств вычислительной техники, включая современные компьютерные системы.

За последнее время проблемам информационного обеспечения управления хозяйствующими субъектами придается большое значение. Одним из свидетельств этого является разработка и внедрение новых для российских предприятий систем управленческого учета и контроллинга. Содержание управленческого учета в отечественной и зарубежной экономической литературе более или менее определено, как и необходимость использования его системы или отдельных ее элементов на предприятиях различных отраслей народного хозяйства.

Сложнее обстоит дело с контроллингом. Здесь нет единого мнения у большинства специалистов. Часть из них считают, что это синоним управленческого учета, другие определяют его в качестве системы экономического управления, третьи полагают, что контроллинг представляет собой совокупность средств контроля производственно-финансовой деятельности коммерческих организаций. По нашему мнению, контроллинг в условиях глобализации научного знания следует рассматривать как систему информационного обеспечения управления хозяйствующим субъектом, основанную на междисциплинарном синтезе научного знания учета, анализа и контроля деятельности предприятия.

В современном представлении контроллинг это система, интегрирующая прогнозирование, планирование, управленческий и финансовый учет, анализ результатов в каждом из перечисленных слагаемых экономической работы, использующая их как инструменты эффективного управления экономикой предприятия. Специалисты службы контроллинга (контроллеры) должны уметь на основе прогнозирования разрабатывать несколько вариантов оптимизации планов по всем аспектам производственно-финансовой деятельности коммерческой

организации, организовывать учет и контроль исполнения наиболее оптимального плана. Существующие и постоянно развивающиеся автоматизированные информационные системы постепенно разрушают границы между обязанностями плановиков, бухгалтеров, финансистов, создают условия для формирования универсальной профессии экономистов-контроллеров, выступающих в качестве постановщиков задач информационного обеспечения управления, консультантов и участников – пользователей этой информации.

Наиболее важными целями контроллинга являются: *обеспечение* долгосрочного эффективного функционирования предприятия; *рост* реальной стоимости коммерческой организации и ее социального назначения; *формирование* информации для оптимизации бизнес-процессов логистики, производства и сбыта на предприятии и управления ими на всех уровнях менеджмента; *контроль* затрат и результатов деятельности предприятия в целом и его подразделений в разрезе центров ответственности.

Одна из основных задач контроллинга состоит в системной организации и координации функций управления предприятием. Ее решение предполагает достижение первоочередной цели хозяйствующего субъекта в данный момент времени функционирования. Это может быть стремление внедриться на рынок соответствующих товаров, занять на нем доминирующее положение, удержаться на этом рынке или постепенно уйти с него без серьезных потерь прибыли и т.п.

Контроллинг наиболее целесообразен, когда бизнес функционирует в конкурентной среде и чем выше уровень конкурентного соперничества, тем значительнее роль хорошо организованного контроллинга. Его система предполагает делегирование функциональной ответственности менеджеров за принятие решений, требует высокой квалификации управленческого персонала, его специальной подготовки. Преобладающими с позиций экономического управления в контроллинге являются данные о затратах и результатах деятельности предприятия, его доходах и расходах, производственных и финансовых инвестициях. Рабочими инструментами формирования информации о них являются стандарт-кост, нормативный учет затрат, калькулирование себестоимости, директ-кост, система функционально-стоимостного измерения расходов и доходов (АВС), таргет- и кайзен-костинг.

Структурными базовыми компонентами контроллинга служат система общих оценочных показателей работы предприятия, управленческий учет и анализ, планирование и бюджетирование операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, система управленческой отчетности организации.

Междисциплинарный синтез учета, анализа и контроля деятельности предприятия, осуществляемый в контроллинге, приводит к координации взаимосвязи между ними и способствует общему их развитию и взаимопониманию. Опережающее управление, предоставление возможности самостоятельно принимать решения, осознание личной ответственности как можно большим числом работников, обеспечиваемые внедрением системы контроллинга, содействует активизации процесса перемен, без которых нет будущего.

## РОЛЬ ПОСТУЛАТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДОСТИЖЕНИИ СОПОСТАВИМОСТИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

**Н.Н. Карзаева**, *д-р экон. наук, профессор*

*Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева,  
г. Москва, Российская Федерация*

Сопоставимость показателей отчетности является неременным условием осуществления эффективной аналитической деятельности и подготовки информации лицам, принимающим управленческие решения. Эта необходимость предопределила не только поиск естественных сопоставимостей данных, но также и создание искусственных. К первым можно отнести, например, сопоставления объема продаж и покупок, величины выручки и себестоимости продукта, собственного и заемного капитала и т.д.

Искусственные сопоставления создавались в учетной деятельности и обеспечивали контрольные функции. Эти сопоставления, по мысли их изобретателей, должны свидетельствовать о правильности совершения учетных операций и, следовательно, учетной и отчетной информации. Однако учетная модель технологических, экономических и финансовых процессов является только виртуальным их отражением и в силу ограничений, обусловленных характеристиками модели, не может отразить всех сторон реальных событий, что и приводит к нарушению или невыполнению искусственных сопоставлений, к которым относятся: тождество сальдо и оборотов по дебету и кредиту, актива и пассива, конечных и начальных сальдо; колляции расчетов, фактов хозяйственной жизни их документальному отражению, адекватности бухгалтерских и фактических данных, синтетического и аналитического учета, отчетности и Главной книги, логических увязок значений отчетных показателей.

Два постулата Пачоли отражали суть сопоставлений дебета и кредита, которые лежат в основе двойной записи:

1) *сумма дебетовых сальдо должна быть равна сумме сальдо кредитовых по счетам Главной книги;*

2) *сумма дебетовых оборотов должна быть равна сумме кредитовых оборотов по счетам Главной книги.*

Выполнение этих постулатов должно подтверждать правильность разности данных о фактах хозяйственной жизни по счетам бухгалтерского учета и Главной книги, но в реальной жизни достаточно часто имеют место случаи невыполнения данных тождеств, в частности при получении заемных средств.

Из первого постулата Пачоли следует второй постулат: *Итоги статей актива равны итогам статей пассива.*

Однако многие ученые, в числе которых и И.А. Кошкин, называют тождество актива и пассива формальным и полагают, что оно может приводить к грубым нарушениям, например, существованию сложных счетов, «расчленяющихся на активные и пассивные субсчета и поэтому в сводном виде смешивающие актив и пассив в общем сальдо». Свернутое сальдо активно-пассивных счетов не ис-



казит равенство актива и пассива, достигающегося применением двойной записи, но актив и пассив в этом случае не будут отражать реально картину обязательств.

Обязанность предпринимателей и организаций сверять свои расчеты легло в основу сформулированного Э. Леоте и А. Гильбо постулата: *Долг одного лица другому лицу должен соответствовать требованию этого лица.*

Иначе говоря, право требования дебитора должно быть равно обязательству его контрагента. Однако в настоящее время имеют место случаи отступления от данного правила, например, при отгрузке товара покупателю, находящемуся в значительном удалении. Организация-продавец признает дебиторскую задолженность при передаче товара первому перевозчику, в то время как организация-покупатель еще не знает о факте отгрузке товара. Очевидно, что в данном случае будет иметь место несоответствие данных бухгалтерского учета двух организаций. Такие несоответствия носят объективный характер, обусловленный наличием временного разрыва между моментом предоставления документа, подтверждающего совершение операции отправителем, и моментом его получения покупателем.

Из логического закона достаточного основания вытекает основополагающий постулат, сформулированный В. Швайкером:

*Запись в бухгалтерских регистрах должна быть эквивалентна информации, представленной в первичных документах.*

Требование документального обоснования записи на счетах бухгалтерского учета является основополагающим принципом бухгалтерского учета. В настоящее время часто возникают ситуации, когда при отсутствии первичного документа возникает необходимость отразить на счетах бухгалтерского учета факт хозяйственной жизни. Продолжая вышерассмотренный пример, покупатель должен отразить отгруженный продавцом ему товар даже при отсутствии первичного документа на основании полученной информации по телефону, факсу, электронной почте и т.д.

Информационная модель в силу своих ограничений не может отразить реальность во всех ее многообразных проявлениях и поэтому согласно старейшему бухгалтерскому постулату:

*Необходимо периодически учетные данные приводить в соответствие с фактическим состоянием дел.*

Фактические данные тождественны учетным только при выполнении двух условий: равенства фактических и книжных натуральных остатков и применения учетных оценок. Нарушение первого условия требует урегулирования сальдо счетов в соответствии фактическим состоянием. При нарушении второго условия сопоставимость данных бухгалтерского учета и инвентаризационной описи не может иметь место. Поэтому все организации во все времена должны были составлять баланс только на основании данных инвентаризации.

Соответствия между данными аналитических и синтетических счетов были сформулированы Совари в двух постулатах:

- *сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты;*

- *сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были открыты.*

По мнению Д. Чербони, ничто не может быть записано на аналитическом счете без предварительной записи на синтетическом счете (дедуктивный способ), сторонником которого был И.Ф. Шер. Игнорирование аналитического признака при записи на синтетическом счете при дедуктивном способе (например, подотчетное лицо) приводит к свертыванию сальдо по синтетическому счету, что является основной причиной нарушения первого постулата Совари.

При индуктивном способе первоначальной записи на аналитических счетах с последующим отражением информации на синтетических, который отстаивали Э. Леотей и А. Гильбо, Н.А. Блатов, всегда достигается колляция данных аналитических и синтетических счетов.

Тождество данных бухгалтерского баланса и счетов Главной книги достигается только при отражении в балансе имущества по историческим оценкам. Применение в балансе объективных (справедливых) текущих цен приводит к нарушению сопоставимости данных синтетического учета (сальдо счетов Главной книги) и статей Баланса. Данное положение позволяет сформулировать еще один постулат:

*Данные счетов Главной книги могут не совпадать с данными бухгалтерской отчетности.*

Закон исключенного третьего лежит в основе постулата:

*Один и тот же показатель всегда и во всех отчетных формах должен иметь однозначное значение.*

Взаимосвязи показателей бухгалтерской отчетности обусловлены единым их источником. Однако естественным образом обусловленная их взаимосвязь все более и более нарушается вследствие особых требований порядка заполнения форм бухгалтерской отчетности, связанных либо с отражением определенных фактов хозяйственной жизни, либо с изменениями в методологии бухгалтерского учета, структуры и состава показателей бухгалтерской отчетности, а также изменениями Учетной политики предприятия.

Решающим аргументом против сопоставимости данных является следующий постулат:

*Все ли почти все объекты бухгалтерского учета составлены их несопоставимых величин.*

В жизни фактически нет даже естественной сопоставимости. Это вытекает из необходимости учитывать одинаковые предметы, а неодинаковые тем более, по разным ценам, так как ценности, отраженные в балансе, поступают в самое разное время. Именно поэтому в силу фактора времени их оценки несопоставимы.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
2. Езерский, Ф.В. Обманы, утайки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства – и открываемые признаками верности русской – тройной системы / Ф.В. Езерский. – СПб.: Фирма Счетовод, 1876. – 142 с.

3. Гильбо, Л. Общие руководящие начала счетоведения / Л. Гильбо, Е. Леотей. – М.: Моск. акад. изд-во, 1924. – 403 с.
4. Рудановский, А.П. Теория учета: Дебет и кредит как метод учета баланса / А.П. Рудановский. – М.: МАКИЗ, 1925. – 299 с.
5. Кошкин, И.А. Оперативно-балансовый учет (курс основной) / И.А. Кошкин. – Л.: Ленингр. обл. изд-во, 1933. – 408 с.
6. Бауэр, О.О. Инвентаризация / О.О. Бауэр // Счетоводство и Хозяйство. – 1913. – № 2. – С. 60 – 88.
7. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Ф. Обербринкманн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.

## **ЧТО ДЕЛАЛИ РУССКИЕ В АРХИВАХ СРЕДНЕВЕКОВЫХ КНИГ В ИТАЛИИ**

**М.И. Кутер**, *д-р экон. наук, профессор*;

**М.М. Гурская**, *канд. экон. наук, доцент*; **К.М. Кутер**

*Кубанский государственный университет, г. Краснодар, Российская Федерация*

Многолетние научные связи с итальянскими учеными, в первую очередь с Почетным профессором Кубанского государственного университета Джузеппе Галласси (Университет Пармы), открыли кубанским исследователям двери в хранилища средневековых бухгалтерских книг Прато (Тоскана), Флоренции, Генуи. Сегодня нами сформирован многотысячный компьютерный архив фотокопий счетов первых в истории человечества бухгалтерских книг; исследованы первые пробные балансы (аналитические и синтетические), к которым до нас прикасались, что если только величайшие ученые прошлого столетия Раймонд де Рувер и Феделиго Мелис.

Размышляя об отдельных фрагментах зарождения двойной бухгалтерии (дебиторы, кредиторы, покупка и продажа товаров, приход и расход денег, оборудование, капитал собственника, балансовое обобщение учетной информации), каждый раз невольно обращаешься к 7 предпосылкам А.С. Литтлтона (1930 г.) [1, с. 12 – 21], который выделил объект учета (утверждение частной собственности, производительный капитал, развитие кредита и торговли) и язык бухгалтерии (письменность, деньги и арифметика). Вместе (объект и язык) составили методологию, или двойную бухгалтерию.

Предпосылки появления двойной бухгалтерии, описанные в работе Р. де Рувера (1956 г.), в основном, не сильно отличаются от предложений Литтлтона. Правда, Рувер ограничился, говоря терминологией Литтлтона, объектом и включил три составляющие: компания, кредит и посредничество [3, с. 12 – 13; 2, с. 115].

Не трудно заметить единство взглядов крупнейших исследователей истории двойной бухгалтерии. Развитие кредита способствовало появлению в рамках простой бухгалтерии счетов дебиторов и кредиторов. При этом логика мышления того далекого времени (XIII в.) отдавала приоритет счетам дебиторов: тщательно учитывай все, что тебе должны; то, что ты должен сам, – тебе напомнят. Задача усложнялась взиманием процентов, что противоречило канонам католической церкви и было чревато попаданию на костер инквизиции.

Решение проблемы было найдено, как всегда, просто. Суммы сверх выданного кредита поступали к кредитору не по факту самого кредита, а за его несвоевременный возврат (хотя на самом деле дата погашения кредита строго соблюдалась). Можно констатировать, что доходы от кредита «держались на честном слове купца», что было не менее обязательным, как и соблюдение канонов религии. Кстати, такой подход вполне устраивал церковь, пополнение ее бюджета также зависело от доходов банкиров и торговцев.

В дальнейшем при развитии торговли счета дебиторов и кредиторов пополнились за счет учета расчетов с поставщиками и покупателями.

Выдача кредита, денежного или товарного, сопровождалась специальным термином «Dare» (de dare – Он должен дать), а наличие кредита термином «Avere» (de avere – он имеет, или буквально, мы должны ему). Получение ранее выданного кредита сопровождалось термином «Avere». Правда, отдельные компании применяли нетипичную терминологию, например, компании Алберти пользовалась термином «Anne dat» (он отдал). При погашении нами полученного кредита применялся термин «Dare» (у Алберти – *avegli dato* (Мы ему отдали).

После возврата кредита и «штрафа» у пользователя кредитом сумма по «Dare» превышала сумму по «Avere». Чтобы показать завершение сделки и, соответственно, прекращение долгового обязательства, бывший должник перечеркивал счета с записями «Dare» и «Avere». Это мог быть один счет, заполняемый в «столбик», или разные, часто располагаемые в разных частях книги.

Аналогичны были действия кредитора, у которого, наоборот, сумма по «Avere» превышала сумму по «Dare».

В докладе на международной конференции «Взгляд из прошлого в будущее» (февраль 2011 г.), также в публикации [4, с. 220] нами впервые высказано мнение о целесообразности выделения в истории двойной бухгалтерии промежуточного этапа между простой и диграфической бухгалтерией – этапа зарождения двойной записи. Это самостоятельный этап бухгалтерской истории, возможно, охватывающий значительный временной период в полтора столетия (с середины XIII до конца XIV в.).

Именно в этот отрезок времени было замечено, что последствия каждого свершившегося хозяйственного факта изменяют одновременно два объекта бухгалтерского наблюдения: или оба объекта увеличивались или уменьшались на одинаковую сумму, или один из них увеличивался, а другой уменьшался на ту же сумму.

К этому времени произошли и существенные в структуре счета. Если в первой половине XIV века флорентийские компании, к примеру, Алберти и Барди, размещали «Dare» и «Avere» в разных частях бухгалтерского регистра, первый в начале книги, а второй в конце, то во второй половине того же века «Dare» и «Avere» были сведены на один и тот же физический носитель. Однако структура счета продолжала зависеть от территориального местонахождения компании. Тосканцы помещали «Dare» над «Avere» (правда, имели место случаи, когда «Avere» размещалось над «Dare»). Генуэзцы делили лист пополам (левая часть листа – «Dare», правая – «Avere»). Таким образом, на развороте листа помещались два счета, а иногда, когда один счет не содержал большого количества

записей, то на развороте открывали и несколько счетов (на одном листе помещалось два счета и более). Аналогично вели счета в Милане.

Венецианцы перешли к двойной записи несколько позже геновцев, флорентинцев и миланцев (авторитетный итальянский исследователь Т. Церби готов был утверждать, что Милан является родиной двойной бухгалтерии), структура счета венецианцев была более рациональной, и получила дальнейшее продвижение по всей Италии, далее по Европе и миру: «Dare» и «Avere» располагались на симметричных листах разворота книги.

Кроме того, имели место так называемые однофазные счета. Средневековый бухгалтер в целях экономии бумаги, которая в те времена представляла существенную ценность, для счетов накопления факторов финансового результата, какими и тогда считались доходы и расходы, а часто и для накопления самих финансовых результатов (прибыли или убытка) открывал счет только на одну сторону номинального счета, или для учета положительных или отрицательных компонент.

В старых книгах нумеровался только правый лист разворота, который получил название «Recto» (основной), а оборотный лист назывался «Verso», и хотя не имел написанной на нем нумерации, за ним закреплялся тот же номер листа, что и за «Recto». Таким образом, «Dare» располагался на стороне «Verso», и имел номер листа, предыдущего «Recto». «Avere» помещался на стороне «Recto» с номером на единицу больше. Как правило, персональные счета расчетов, даже в Тоскане (Флоренция), велись по венецианской форме.

Возникновению двойной записи на счетах способствовали три момента:

- необходимость отражения последствий свершившихся хозяйственных фактов, которые равновелико влияли на два (не более и не менее) объекта учета;

- сложившееся мнение, что это приведет к существенному снижению ошибок: наиболее наглядно и контролируемо, когда одна и та же сумма записывается дважды, а не один раз, как в простой бухгалтерии;

- если равновеликие суммы записываются дважды (в дебет и кредит двух счетов), то возникает первый контрольный момент системы двойной записи: сумма оборотов по дебету одного счета должна быть равна сумме оборотов по кредиту того же счета, то есть возникает понятие, малознакомое российскому бухгалтеру, которое называется баланс счета (где под оборотом понимается суммарное выражение одного свершившегося хозяйственного факта). Соответственно, это неминуемо должно привести ко второму контрольному моменту системы: в закрытой книге не должно быть ни одного несбалансированного счета.

Теперь сумму выданного кредита было недостаточно записать на счете дебитора в «Dare», требовалось отразить ее вторично на стороне «Avere» счета в книге «Прихода и расхода денег» (так до XV века назывались «Кассовая книга» и соответствующий счет).

*Динамический характер ведения счетов.* На рисунке 1 представлена связка, состоящая из двух счетов (Prato, AS, D, № 357, с. 235V – 236R и Prato, AS, D, № 357, с. 319V – 320R).

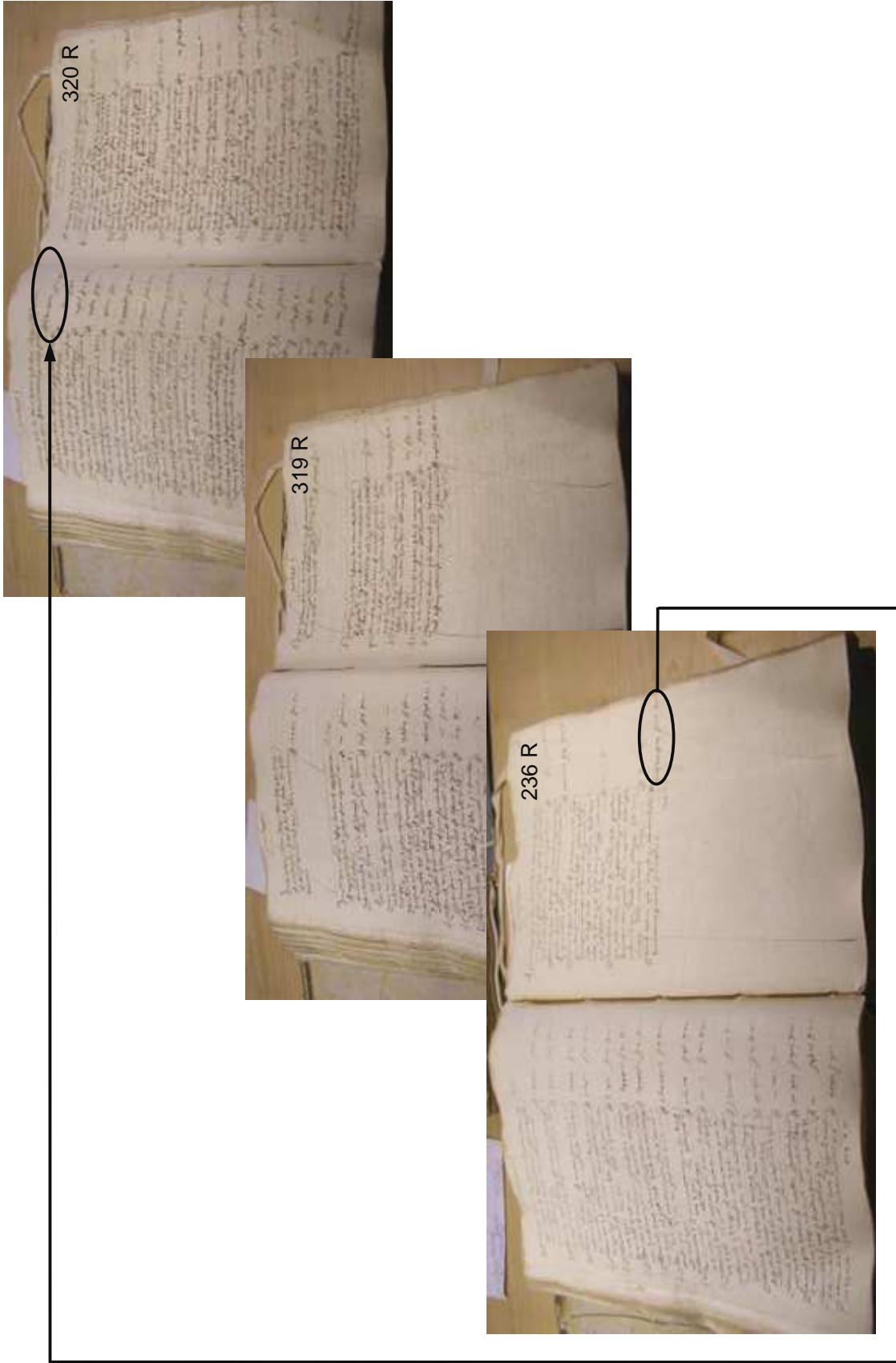


Рис. 1. Prato, AS, D, № 357, с. 235V – 236R; Prato, AS, D, № 357, с. 319V – 320R

Оба счета принадлежат Партнеру Датини Аброджио Бине. Учетный цикл на красильной фабрике в Пизе длился 3 года. Первый счет был открыт в начале 1384 года. К середине следующего года (1385 г.) сторона счета «Dare» дебитора Бине была полностью исписана, а на стороне «Avere» оставалось свободное место для записей. В этой ситуации, как и в других подобных случаях, бухгалтер красильной фабрики подсчитал рабочие суммы по каждой из сторон:

- на стороне «Dare» итог составил 4318 фиорини 10 сольди 9 динаров;
- на стороне «Avere» – 1472 фиорини 0 сольди 11 динаров.

Заметим, что рабочую сумму левой стороны (1472.0. 9) бухгалтер не записал на счете, а оставил или на черновике, или абаке. Это очень важная деталь, которая, на наш взгляд, категорически отвергает утверждение некоторых «ученых, для которых не существует авторитетов», уверенных, что «изначально пробный баланс был оборотным». Такого не могло быть априори, так как бухгалтер не только не накапливал рабочие суммы «слабой стороны», но даже не фиксировал их на счете.

Далее бухгалтер подсчитал сальдо к переносу со счета на счет – 2846 фиорини 9 сольди 10 динаров, которое записал «на слабую сторону» в колонку для сумм, или, как говорили, «под лирами» (в нашем случае, «под фиорини»). И, далее, повторил рабочую сумму «сильной» стороны. Теперь обе стороны счета были сбалансированы, то есть достигнут баланс закрываемого счета Бине на фолио Prato, AS, D, № 357, с. 235V – 236R. Последующая задача сводилась к поиску свободного места для открытия продолжения счета Бине. Первым свободным разворотом оказалось фолио Prato, AS, D, № 357, с. 319V – 320R, куда он и записал сальдо после переноса в 2846 фиорини 9 сольди 10 динаров. При этом не забыв указать ссылки корреспондирующих записей. На новом счете Бине (AS, D, № 357, с. 319V) бухгалтер записал адрес фолио, с которого осуществлен перенос сальдо (Prato, AS, D, № 357, с. 236R), а на старом счете адрес счета продолжения. Таким образом, «заповедь двойной записи» была соблюдена не только для корреспонденций, характеризующих последствия свершившихся хозяйственных фактов, но и при закрытии счетов внутри Главной книги.

По этому поводу спустя 109 лет Лука Пачоли напишет в главе 34 Трактата: «Ты суммируешь все записи по дебету и по кредиту одного счёта, обязательно добавляя разницу на меньшую сторону... Ты должен записать итоги всех статей под ними, в дебет и кредит, сколько по одной стороне, столько по другой, так, чтобы одного взгляда было достаточно для определения их правильности» [5, с. 99]. Таким образом, на каждом счете системы достигается баланс счета: сумма оборотов по дебету счета равна сумме оборотов по кредиту счета.

Нами приведен простейший пример, состоящий из двух счетов, принадлежащих одной персоне (корреспонденту). Можно привести и более сложные счета, сальдо которых переносилось на новые счета десятки раз.

**Ошибки при ведении учета в Средневековье.** В ходе исследования обращено внимание на наличие в записях как несущественных, так и существенных ошибок. В свое время по поводу первых Р. де Рувер писал: «Правда, средневековые балансы не всегда сбалансированы из-за ошибок счетовода, который либо не

мог произвести выверку и корректирование небольших расхождений, либо пренебрегал этим. Часто он считал более удобным устранять разницу между дебетом и кредитом простым присоединением ее к прибыли или убытку. Однако двойная бухгалтерия существует там, где процесс учета приводит к балансу в регистрах, если не допущено ошибок» [3, с. 11 – 12].

К существенным ошибкам можно отнести случаи, когда при закрытии счета сальдо к переносу не переносилось на другой счет. На рисунке 2 приведен счет Prato, AS, D, № 357, с. 455V – 456R, на котором брутто-сумма оборотов по дебету равна 1721 фиорини 3 сольди 2 динара, а сумма оборотов по кредиту только 462 фиорини 11 сольди 10 динаров. Балансирующее сальдо на кредитовой стороне в 1258 фиорини 11 сольди 4 динара отсутствует, что при прибыли за 3 года в 1722 лиры можно считать весьма значимой величиной. Отсутствие баланса счета следует признать грубейшей ошибкой, которая, правда, не повлияла на финансовый результат, но не достоверно отражала стоимость кредиторской задолженности.

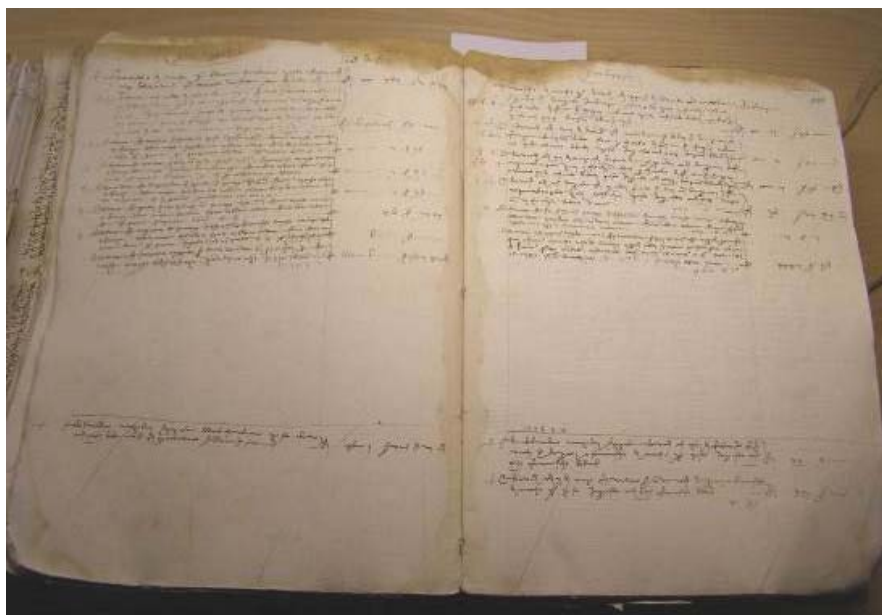


Рис. 2. Несбалансированный счет (Prato, AS, D, 377, с. 455V – 456R)

Как видим, причиной большинства ошибок служило отсутствие контрольного сальдового баланса. А его появление априори исключалось до превращения бухгалтерии из управленческой в финансово-управленческую. Счета расчетов, которые, очевидно, появились первыми, позволяли контролировать своевременное погашение пассивных долгов и востребование активных долгов, счета кассы повысили сохранность денежных средств, а счета товарных запасов и инвентаря обеспечивали их сохранность, счета продажи товаров позволяли выявить операционный финансовый результат, накопление которого велось на Экономическом счете (Убытки и Прибыли). Все приведенные счета выражали интересы менеджмента. Отсутствовал счет, который олицетворял интересы собственника. Особая значимость счета собственного капитала состоит в том, что он полностью сбалансировал бухгалтерскую информационную систему, увязав в единое целое. Тем са-



мым была обеспечена возможность балансового контроля за состоянием системы: сумма сальдо счетов дебетовых равно сумме сальдо счетов кредитовых. С этого момента бухгалтерская система двойной записи превратится в систему двойной бухгалтерии, в которой будет сведено на нет большинство видов ошибок.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Littleton A.C. Accounting evolution to 1900. N.Y.: Russel&Russel, 1966. – 374 p.
2. Raymond de Roover. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants. In: A.C. Littleton, B.S. Yamey, Studies in the History of Accounting, London, 1956.
3. Де Рувер, Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 68 с.
4. Русское присутствие в архиве Датини и его последствия (2011-2) / М.И. Кутер [и др.] // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: докл. междунар. науч. конф. 10 – 11 февр. 2011. – СПб.: Нестор-История, 2011. – Т. 1. – 472 с.
5. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. проф. М.И. Кутера. – М.: Финансы и статистика, Краснодар: Просвещение-юг, 2009. – 308 с.
6. Куттер, М.И. Как развивались счета в системе двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, А.В. Кузнецов, К.М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – № 4. – 2008.
7. Новый этап изучения истории бухгалтерии в России (2011-1) / М.И. Кутер [и др.] // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 4. – С. 49 – 63.
8. Melis Federigo. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI, Leo S. Olschki, Firenze, 1972. – 752 p.

### **БУХГАЛТЕРСКИЙ АНАЛИЗ И ЕГО ВОЗМОЖНОСТИ ДЛЯ ИССЛЕДОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ БИЗНЕС-СИСТЕМЫ**

**Ю.Ю. Кухто**

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

Что есть финансовый результат бизнеса? Прибыль либо убыток отчётного периода. Очевидно, но не дальновидно. Бизнес – это система, которую формируют люди, и основу которой составляет человеческий капитал. Тогда, каким образом такой подход к определению финансового результата бизнеса отражает интересы людей, которые являются его фундаментом? Сложно ответить... Что такое экономический рост? Это положительная динамика ВВП на душу населения. Верно, но узко. На наш взгляд, категория экономического роста является интегральной, объединяющей важнейшие экономические показатели деятельности предприятий и функционирования государства. Позволяют ли в настоящее время показатели финансового результата работы отдельных субъектов хозяйствования объективно характеризовать темп экономического роста на макроуровне? Полагаем, нет.

На наш взгляд, развитие предприятия происходит исключительно за счёт создания добавленной стоимости, и рассматриваем её в качестве основного показателя эффективности функционирования бизнес-системы [1].

Основные преимущества такого подхода:

1) возможность оценки результатов бизнеса с точки зрения степени удовлетворения финансовых интересов его агентов (собственников и наёмных работников, которые непосредственно создают добавленную стоимость: собственники, инвестируя в бизнес свой капитал, персонал, прилагая свой труд), а также контрагентов (прочих участников бизнес-процесса, опосредованно участвующих в создании добавленной стоимости);

2) возможность формирования интегрированной системы финансовых показателей на микро- и макроуровне, которая исходит из того, что финансовые потоки, характеризующие различные аспекты деятельности предприятия, неразрывно связаны друг с другом, и их взаимосвязь должна отражаться в оценке кумулятивного денежного оборота, составляющего в чётко определённых пропорциях возмещение, потребление и накопление на всех уровнях хозяйствования.

Анализировать процесс создания и распределения добавленной стоимости предлагаем в рамках разрабатываемого нами направления – бухгалтерского анализа, особенность которого заключается в следующем:

а) методики основываются на сгруппированных особым образом фактических учётных данных;

б) оценка деятельности предприятия исходит из обязательного требования *персонификации информации* («эффект (результат) для кого, для какой группы людей?»);

в) на основании данных синтетического и аналитического учёта показатели дифференцируются с точки зрения этапа, который проходит капитал в хозяйственном обороте организации (например, анализируется добавленная стоимость произведённая (в составе НЗП), произведённая (в составе готовой продукции на складе), реализованная (в составе продукции реализованной) и оплаченная (в составе продукции реализованной и оплаченной));

г) отдаётся приоритет качественной оценке складывающихся на предприятии финансовых пропорций (например, между накоплением и потреблением, текущими и капитальными расходами, заработной платой и дивидендами);

д) формируется единая система «сквозных» показателей (в первую очередь добавленной стоимости и ВВП) как факторов экономического роста на микро- и макроуровне с целью последующего их использования для скоординированного эффективного управления финансовыми потоками [1, 2].

Перечисленный выше подход позволяет выявлять такие тенденции, которые оказываются скрытыми при применении традиционных приёмов анализа хозяйственной деятельности. Например:

1) насколько созданная на предприятии добавленная стоимость, полученная прибыль и начисленные учредителям дивиденды обеспечены денежными средствами, а насколько – дебиторской задолженностью и прочими активами;

2) какова добавленная стоимость, созданная на каждом этапе кругооборота капитала;

3) какая часть добавленной стоимости создана за счёт привлечения заёмного капитала;

4) какова степень конфликтности интересов основных участников бизнеса;

5) каков реальный уровень экономического роста конкретного предприятия и др.

Таким образом, бухгалтерский анализ – это информационная технология, предназначенная для формирования и представления данных о состоянии, движении и поддержании капитала, а также персонифицированных результатах функционирования бизнес-системы с целью эффективного управления финансовыми потоками организации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ: монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Издатель А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.
2. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ: Теория, методология, методики: пособие / Д.А. Панков, Л.С. Воскресенская. – Минск: Элайда, 2008. – 120 с.

### МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ В БЮДЖЕТНОМ УЧЕТЕ И СТАТИСТИКЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ

*Д.А. Львова, канд. экон. наук, доцент*

*ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет»,  
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

В 2004 году в Российской Федерации были определены новые подходы к бюджетной деятельности, направленные на повышение результативности бюджетных расходов. В число мер, призванных изменить бюджетный процесс, были включены преобразования в области бюджетного учета. «Должна быть создана такая система бюджетного учета и отчетности, – отмечалось в 2004 году на региональном рабочем совещании Министерства финансов, – которая могла бы не только отслеживать правильность расходования бюджетных средств, но и результативность их использования по каждому бюджетному году... а также давать возможность объективно оценивать активы и обязательства органов государственной власти Российской Федерации» [1, с. 27 – 28].

Одним из источников идей для новой концепции бюджетного учета Российской Федерации стало Руководство по статистике государственных финансов (СГФ) (2001 г.), Международного валютного фонда – специализированная система макроэкономической статистики, разработанная для содействия проведению налогово-бюджетного анализа.

По мнению российских экспертов, в области бюджетного учета стандарты СГФ следовало принять во внимание в процессе реформы бюджетного учета, так как они в соответствии с задачами реформы обеспечивают «комплексную концептуальную и учетную основу, пригодную для анализа и оценки налогово-бюджетной политики, в особенности результатов деятельности сектора государственного управления и более широкого государственного сектора любой страны» [2, с. 39, 55].

Статистику государственных финансов и бюджетный учет сближают общие объекты наблюдения: ресурсы государственного сектора и их использование, объем национальной задолженности и налогового бремени; эффективность государственных расходов, величина чистого долга, чистой стоимости имущества и условных требований к органам государственного управления, включая обязательства по выплате пенсий в рамках системы социального обеспечения [3, с. 1 и 4].

С 2001 года статистика государственных финансов получила возможность формировать и обобщать информацию о перечисленных объектах наблюдения посредством метода начисления [3, с. vii]. Ранее операции, влияющие на состояние государственных финансов, рекомендовалось отражать на момент получения или выплаты денежных средств.

Преимущества метода начисления для анализа эффективности налогово-бюджетной политики государства, заключаются, с точки зрения разработчиков СГФ, в следующем [3, с. 184 – 185]:

1) метод начисления позволяет охватить в информационной системе СГФ все экономические события, оказывающие влияние на активы, обязательства, доходы или расходы, а не только те события, которые представлены кассовыми операциями. Ранее предусматривалось лишь выборочное отражение операций с активами в натуральной форме;

2) использование метода начисления дает возможность формировать стоимостную оценку активов и обязательств, причем основным видом оценки становятся рыночные цены;

3) учет по методу начисления создает условия для автоматической регистрации просроченных обязательств, тогда как использование кассового метода оставляло обязательства, в том числе просроченные, вне системы учета;

4) метод начисления позволяет сформировать задолженность государства по долговым ценным бумагам с учетом процентов на момент возникновения права требования кредиторов, а не в момент их погашения.

Как следствие, в новой модели СГФ термин «expenditure» (кассовые расходы) был заменен термином «expense» (расходы методом начисления) и в качестве расходов стали признаваться операции, уменьшающие чистую стоимость активов. Точно также доходами признается увеличение чистой стоимости активов, а не совокупность всех не подлежащих возврату поступлений, как это было ранее [3, с. 185].

Преобразования СГФ были проведены с целью ее гармонизации с ведущей системой макроэкономической статистики – системой национальных счетов (СНС). В итоге они позволили включить институциональные единицы госсектора в число объектов экономического и статистического интереса, «который может быть удовлетворен путем составления полного комплекса их счетов (отчетности), включая балансы активов и пассивов» [3, с. 3].

Необходимость формирования показателей статистики государственных финансов Российской Федерации по методу начисления стала одним из мотивов реформирования системы бюджетного учета. В Концепции реформирования бюджетного процесса в 2004 – 2006 годах, определившей направления его преобразований, метод начисления был назван одним из элементов новой системы бюджетного учета публично-правовых образований [5]. Таким образом, макроэкономическая статистика, безусловно, оказала влияние на формирование методологии бюджетного учета.

Вместе с тем нельзя не отметить, что становление современной макроэкономической статистики во второй половине XX века в свою очередь испытало влияние бухгалтерской методологии. Систему национальных счетов недаром называют системой национального счетоводства или макроучетом.

По мнению известного французского ученого Ж. Маришала, экономическая статистика «... ведет свое начало от бухгалтерии единичного предприятия» [Цит. по: 6, с. 193].

Парадигма двойной патримональной бухгалтерии, главенствующая в коммерческом счетоводстве, дала статистике не только методы группировки на счетах и двойной записи операций для исчисления показателей экономического развития страны [7, с. 21], но и сам метод начисления.

Внедрение этого метода в систему бюджетного учета осуществляется как под влиянием стандартов макростатистики, так и непосредственно под влиянием международных стандартов финансовой отчетности, разработанных для коммерческих организаций.

К концу первого десятилетия XXI века страны, которые первыми воплотили метод начисления в бюджетной сфере, приобрели опыт, достаточный для критического анализа как практики нового бюджетного учета, так и идей, положенных в его основу.

К настоящему времени метод начисления апробирован в бюджетной бухгалтерии ряда стран (в Великобритании, США, Новой Зеландии и Австралии на федеральном уровне и во Франции, Италии и Германии – на местном).

Как выяснилось, эксперимент, необходимость которого, казалось, была так убедительно аргументирована, не оправдал ожиданий. Сведения об эффективности бюджетного счетоводства по методу начисления оказались весьма скудными, а его недостатки – очевидными:

1) эффективность бюджетной деятельности не всегда может быть измерена стоимостными показателями результативности или экономичности. Ряд от-

раслей бюджетной сферы не может приносить доход и производимые ими затраты должны полностью возмещаться бюджетным финансированием;

2) стоимостная оценка государственного имущественного комплекса часто бывает затруднена в силу специфики некоторых объектов, не имеющих аналогов в открытой продаже, что делает менее достоверным представление информации о чистых активах государства согласно требованиям стандартов финансовой отчетности общественного сектора и СГФ;

3) эффективность использования метода начисления для формирования результатов управления финансами сомнительна, что показывают последние скандалы и кризис в коммерческом секторе экономики [8].

Имея в виду критику этого метода после нескольких лет эксперимента в зарубежных странах, следует вернуться к всестороннему обсуждению его преимуществ и недостатков как для статистической, так и для бухгалтерской информационных систем.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Маклева, Г.Н. Основные концепции основных изменений в бюджетном учете Российской Федерации / Г.Н. Маклева // Реформирование бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации. Место и роль финансовых органов субъектов Российской Федерации в процессе реформирования: сб. материалов регионального рабочего совещания. – М.: М-во финансов Рос. Федерации. Главное управление Федерального Казначейства, 2004.
2. Проект модернизации Казначейской системы Российской Федерации. Разработка и внедрение автоматизированной системы для федерального казначейства Российской Федерации. Первая стадия: Проектирование. Отчет № 6 по дополнительным работам: Концепция системы бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.roskazna.ru](http://www.roskazna.ru). – Дата доступа: ноябрь 2006 г.
3. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года: изд. на рус. яз. подготовлено Службой переводов МВФ. Международный валютный фонд, 2001.
4. К 1 января бюджетники перейдут на 26-значные счета: интервью С.В. Романова журналу Главная книга // Главная книга. – 2005. –18 апр.
5. Концепция реформирования бюджетного процесса в 2004 – 2006 гг.: утв. Постановлением Правительства Рос. Федерации от 22.05.2004 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов».
6. Статистика в Санкт-Петербургском университете / под ред. Я.В. Соколова, Д.А. Львовой. – СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2010.
7. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2009.
8. Arnaboldi, M. On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity / M. Arnaboldi, I. Lapsley // *European Accounting Review*. – 2009, Vol. 18, No. 4.

## ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

**М.В. Мельник**, *д-р экон. наук, профессор*  
*ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,*  
*г. Москва, Российская Федерация*

В условиях высокой системы турбулентности внешней среды и инновационной направленности развития производства все большее значение имеет укрепление функции контроля над деятельностью организации, направленной на своевременное выявление и устранение факторов, приводящих к непроизводительным расходам и снижению эффективности ее деятельности. Формированию систем внутреннего контроля уделяется серьезное внимание в научной литературе, методических разработках и на практике. Так, в России система внутреннего контроля как самостоятельная структура стала формироваться в финансовой сфере, в частности в коммерческих банках. В дальнейшем такие подразделения стали создаваться в рамках крупных корпоративных структур. В ряде случаев они получили название подсистем внутреннего аудита и постепенно становятся неотъемлемой частью корпоративной культуры организации. Однако повышение инновационности и сложности производственных процессов предполагает дальнейшее совершенствование систем контроля и усиление внимания к их организации.

В мировой практике сложилось множество концепций внутреннего контроля, ориентированных на риск (COBIT, SAC, COSO, SAS, ISA). Каждая из них имеет свои сильные стороны и ограничения применения, свои приоритетные объекты контроля. Например, SAS и ISA направлены на контроль финансовой отчетности, а COSO – на контроль за деятельностью организации в целом, COBIT и SAC в большой мере связаны с анализом технологий и организационного обеспечения. Одни в большей мере адресованы внешнему контролеру, другие – менеджменту организации. Но одновременно они имеют принципиальное единство, так как их цели связаны с обеспечением результативности и активности каждой операции, соблюдением установленных законов и правил, обеспечением достоверности и прозрачности получаемых результатов.

В России проведена значительная работа по формированию систем внутреннего контроля, в первую очередь в финансовых организациях, а в последние годы – в корпоративных организациях производственного профиля. Однако этот процесс как элемент корпоративной культуры только приживается и нуждается в научной и методической поддержке с учетом изучения и систематизации зарубежного опыта и учета ментальности российской системы управления.

Для успешного формирования системы внутреннего контроля целесообразно базироваться на следующих принципиальных позициях:

1) *система контроля должна носить сквозной характер*, т.е. она должна пронизать все уровни экономической системы – от операции, реализуемой на конкретном рабочем месте, до бизнес-процесса в целом, обеспечивающего про-

изводство конечного продукта или выполнения работы в целом; охватывать все подсистемы – технико-технологическую, организационную, экономическую и финансовую; ориентироваться на воспроизводственный процесс, т.е. контролировать не только реализуемые процессы производства, но и подготовку новых процессов, и выбор стратегических направлений развития организации;

2) *контроль должен носить превентивный характер*, т.е. он должен предупреждать возникновение и накопление негативных отклонений в производственных процессах. Такая организация необходима не только в технико-технологических системах, где этот принцип широко применяется, но и в системе экономического и финансового контроля. Для этого организация должна иметь обоснованные нормативы допустимых отклонений определенных групп показателей (доли дебиторской задолженности, нормы запасов, масштабов кредиторской задолженности, ресурсов и т.п.). Своевременное выявление превышения допустимых отклонений позволит своевременно вносить корректировки в принимаемые решения, предупреждать или минимизировать потери и нерациональные расходы.

Особое значение превентивность контроля имеет на первых стадиях управленческого цикла, т.е. в процессе документального контроля стратегических разработок, инвестиционных проектов и бизнес-планов и их реализации. Выявление негативных отклонений на ранних стадиях позволяет, во-первых, уменьшить непроизводительные затраты, а во-вторых, выбрать те направления развития, которые обеспечивают устойчивый рост и повышение эффективности деятельности организации;

3) *требования экономичности контроля исключают его сплошной характер*, а предполагает обоснование тех областей деятельности и объектов, которые подвержены высокому риску, т.е. переход на выборочный риско-ориентированный контроль. Именно такой подход характерен для аудиторских проверок. Однако применительно к тем объектам, для которых характерен высокий риск, может быть проведен ряд ревизионных проверок, т.е. необходимо сочетание разных видов и методов контроля.

Сочетание сплошного и выборочного контроля дает наиболее высокий результат выявления отклонений и искажений при экономии расходов на организации контроля.

4) для получения результатов, необходимых для эффективного управления, *необходимо сочетать документальный и фактический контроль, системный и тематический, предварительный, текущий и последующий, внешний и внутренний в отношении каждого подразделения*. Для каждого объекта и направления контроля выбирается тот вид, который позволяет наиболее полно выявить возможные потери и своевременно разрабатывать и реализовывать меры их предупреждения.

С этой целью необходимо определить, какие виды работ и объекты должны контролироваться специализированными подразделениями, т.е. специально созданными подразделениями, а какие должны осуществляться непосредственно



при исполнении конкретных функций (планирования, организации, учета) или выполнении работ (производственные операции и бизнес-процесс). При этом реализации контрольных функций в рамках других работ способствуют специально проводимые технические (вмонтажное контрольных приборов в производственное оборудование) и организационные (постановка учета, анализа, нормирование и корректировка норм) мероприятия.

Решение этих задач требует серьезной работы в области информационно-аналитического обеспечения этой важнейшей функции управления. В этой связи необходимо прежде всего отметить требования к системе показателей, характеризующих используемые производственные ресурсы, бизнес-процессы, результаты деятельности и условиях функционирования организации. В настоящее время для этих целей чаще всего рекомендуется сбалансированная система показателей (ССП), на базе которой составляются панели оценочных индикаторов и карты стратегического развития. Однако чаще всего методические разработки ограничиваются формированием СПП одного уровня применительно к организации в целом. Для нужд систем внутреннего контроля необходима каскадная система, где СПП привязана к каждому уровню – от производственной операции до организации в целом, т.е. через систему бизнес-процессов и бизнес-единиц. При этом меняется соотношение, а иногда и понятие основных квадрантов системы – результативности деятельности, описания условий функционирования (внешняя среда для организации в целом и внутреннее окружение, в том числе вспомогательные и обслуживающие подразделения для отдельных бизнес-единиц), описание бизнес-единиц как совокупности первичных элементов производства и направлений развития, включая изменение состава и соотношения отдельных элементов производственного процесса (готовый продукт, сырьевая составляющая, оборудование, требования к квалификации работников). В этом случае обеспечивается единая методологическая база для формирования системы показателей, их целесообразная детализации и оценка.

Для обеспечения целевой направленности контроля система показателей должна быть представлена в форме проблемно-ориентированных баз данных, сформированных с учетом поддержания управленческих решений, принимаемых на разных уровнях управления с выделением целевого показателя, факторов его изменения и условий, в которых реализуется поставленная задача. Целевые показатели каждого уровня являются оценочными, т.е. ключевыми. В этом случае обеспечивается четко определенный объект контроля, качественно обоснованный и количественно измеряемый.

Учитывая необходимость контроля за любым процессом и результатом на разной стадии его реализации – на стадии разработки, внедрения и реализации, контроль за соответствующими индикаторами осуществляется в процессе обоснования и выбора принимаемых решений (функциональный контроль в системе управления – менеджерская составляющая), в процессе производства (технологический контроль), а также при подведении итогов – последующий

контроль, который позволяет оценить вклад каждого конкретного исполнителя и подразделения в общие результаты работы и оценить эффективность общих итогов работы. В процессе реализации принятого решения могут быть проведены соответствующие корректировки, учитывающие возможные потери и дополнительные резервы.

Реализации этого подхода в большой мере способствует использование современных информационных технологий и программных продуктов, экономико-математического моделирования.

Самостоятельную задачу представляет дальнейшее совершенствование методов контроля, позволяющих реализовать риск-ориентированный контроль. На стадии реализации решений, т.е. в процессе производства, важно правильно определить периодичность получения информации, т.е. выбрать группы показателей непрерывного наблюдения, периодического контроля и те, для которых необходим лишь последующий контроль.

На стадии обоснования и выбора направлений развития особое значение для контроля имеет экспертная оценка, позволяющая учесть все основные факторы и правильно оценить условия, в которых достигается поставленная задача и определяется уровень целевого показателя.

Экспертная оценка как метод контроля, включается в функции управления: целеполагание, разработку программы реализации стратегии (инвестиционные программы, инвестиционные проекты, бизнес-планы и т.п.). Причем чем выше инновационность принимаемых решений, тем в большей мере становится востребованной система экспертных оценок и выше требования к экспертам, так как точный расчет, особенно на первых стадиях разработки решения, практически не возможен.

Отмеченное определяет лишь общие контуры формирования системы внутреннего контроля, включающей подсистему производственного (технологического) контроля, контроля менеджмента и финансовых результатов деятельности организации.

Проектирование такой системы для конкретных организаций предполагает серьезную работу, связанную:

- с *обоснованием* системы информационно-аналитического обеспечения системы управления;

- *выбором* методов и приемов контроля, позволяющих своевременно выявить изменения отдельных параметров и определение их причин;

- *созданием* контрольной среды, обеспечивающей самоконтроль и взаимный контроль при исполнении конкретных работ, внешний контроль за каждым исполнителем и последующий комплексный контроль, закрепленный в системе документооборота и документах, регламентирующих деятельность отдельных исполнителей и подразделений;

- *формированием* подразделений, специализирующихся на определенных видах технического, административного и финансового контроля.

## **ВОЕННАЯ СФЕРА В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ И СИСТЕМЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ: МЕЖДИСЦИПЛИНАРНЫЙ АНАЛИЗ**

**В.Г. Ольшевский**, *канд. экон. наук, доцент*

*УО «Военная академия Республики Беларусь», г. Минск, Республика Беларусь*

Рекомендованная Статистической комиссией ООН система национальных счетов 2008 года не содержит принципиальных изменений модели 1993 года, однако вносит ряд существенных корректировок, направленных на повышение соответствия между статистическими показателями и характеризруемыми ими макроэкономическими явлениями и процессами в условиях развивающейся глобализации общественной жизни и научного мышления. Более того, она делает акцент на необходимость сосредоточить внимание не только на уточнении применяемых в учете и анализе статистических показателей, но и на конкретизации и модернизации традиционных для постсоветских социумов категорий и концепций экономической теории, при более широком подходе – всей системы социально-гуманитарных знаний. Это тем более важно, что некоторые традиционные представления сдерживают предусмотренный национальными программами переход на принятую в международной практике систему учета и статистики, соответствующую требованиям развития рыночной экономики. Наконец, расчеты адекватной системы национальных счетов (СНС) – это не вопрос выбора, а императив интеграции в мировое сообщество: они являются не только методом функциональной диагностики здоровья экономического организма, но и инструментом выработки экономической политики, поддержания конкурентоспособности, эффективного управления экономикой и обществом в целом.

Одним из самых сложных, острых и проблемных вопросов является учет в СНС военной сферы (военной организации государства) как совокупности всех видов военно-экономической деятельности в вооруженных силах, обеспечивающим их потребности в оборонно-промышленном комплексе, органах управления военно-силовыми структурами. Фактически эти виды хозяйственной деятельности остаются за пределами теоретического анализа, не говоря уж о военных функциях других органов государственного управления, участвующих в решении оборонных проблем, базовых отраслей народного хозяйства, обеспечивающих наряду с другими и военные потребности (добывающая и металлургическая промышленность, энергетика, сельское хозяйство, транспорт, связь и т. д.).

В преподаваемых в высшей школе курсах экономической теории военно-экономические проблемы, как правило, вообще не рассматриваются либо обозначаются вскользь. В лучшем случае армия упоминается при рассмотрении структуры национальной экономики, но при этом ее относят к так называемой «непроизводственной сфере» наряду с органами правопорядка, судебной системы, религиозными и другими общественными организациями, существующими за счет «реальной экономики». Многих авторов не смущает сочетание подобных

оценок с утверждениями о том, что государство, финансируя вооруженные силы, обеспечивает внешнюю безопасность как первичное, ничем не заменимое общественное благо. Применяя современные макроэкономические показатели, традиционно мыслящие экономисты забывают, что в СНС производительной считается любая деятельность, удовлетворяющая потребности и приносящая доход. Большинство современных справочных изданий исключают армию и из непроизводственной сферы, и из экономики в целом [1, с. 800; 2, с. 1040; 3, с. 801]. Правда, в новейших по содержанию и времени выхода в свет изданиях говорится о том, что в настоящее время термин «непроизводственная сфера» изымается из научного употребления, заменяется понятиями «социально-культурная сфера», «социальная сфера» [4, с. 243; 5, с. 436], но и к этим последним армию отнести трудно. В некоторых учебниках военную экономику рассматривают как четвертое подразделение общественного производства наряду с производством средств производства, предметов потребления и нематериальных благ и услуг [6, с. 160]. Правда, при этом имеют в виду только производство вооружения и военной техники и не учитывают, что с хозяйственной точки зрения вооруженные силы – это тоже часть военной экономики, ставшей сегодня постоянным и неотъемлемым элементом экономических систем, значимых в политико-экономическом отношении стран. Лишь в одном русскоязычном (белорусском) учебном издании оборону относят к сфере услуг [7, с. 274].

В традиционном для нашего социума общественном сознании глубоко укоренилось убеждение в негативном воздействии на социальное развитие не только войн, но и военных приготовлений. В советском обществоведении преобладали упрощенные экономические и социальные подходы, в основе которых лежало унаследованное марксизмом представление одного из самых известных социалистов-утопистов Р. Оуэна о будущем справедливом обществе без частной собственности, в котором не будет трех категорий людей – торговцев, священников и военных. Уподобление К. Марксом войны тому, что «нация выбрасывает в воду часть своего капитала» [8, с. 29], распространялось на военные расходы в любых условиях. Хотя в последние десятилетия советского периода военные получали все, что они запрашивали, объяснялось это империалистической угрозой и считалось вычетом из общественного благосостояния. Однако резкое сокращение военных расходов, армий, свертывание военного производства, вопреки упрощенным традиционным представлениям, не только не привели к улучшению социально-экономического положения, но имели катастрофические последствия, которые сказываются и по сегодняшний день.

Изложенное указывает на необходимость существенной модернизации традиционной трактовки военной сферы и ее места в социальной структуре общества [9, с. 265 – 266; 10, с. 116 – 122].

Научная трактовка военной сферы в современных условиях возможна только на основе системного подхода к общественной жизни, примером которого является СНС как методология национального счетоводства. Разумеется, необходимо учитывать реальные противоречия жизни. С одной стороны, рост и

колоссальные размеры мировых военных расходов сдерживают решение многих глобальных проблем человечества, ведут к человеческим и материальным потерям в непрекращающихся войнах и вооруженных конфликтах. Но, с другой стороны, оптимальное для каждой страны в конкретных условиях места и времени поддержание и укрепление военной организации вследствие тесных взаимосвязей гражданских и военных составляющих в производстве, науке, образовании и подготовке кадров, в финансировании государственных расходов, в личном потреблении способствуют стабилизации экономического роста и положительной социальной динамике.

Военная сфера – объективная реальность. Она обусловлена как исторически сложившимся разделением труда, так и особенностями современного противоречивого мира и в полной мере должна учитываться в процессах хозяйственной деятельности. Специалисты хорошо знают, что военные расходы уже давно учитываются в ВВП и других показателях СНС. Но это либо замалчивалось, обозначалось в структуре услуг органов государственного управления «и другие» либо порождало рассуждения о том, что макроэкономические показатели «что-то не учитывают», но «учитывают не то».

Точный учет военной сферы не только повлияет на размеры, структуру и динамику ВВП, что подчеркивается в СНС 2008 года, но и в конкретных условиях СНГ будет способствовать более адекватному научному осмыслению общества, в котором мы живем.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Новый энциклопедический словарь. – М.: Большая Рос. энцикл., 2004.
2. Большой Российский энциклопедический словарь. – М.: Большая Рос. энцикл., 2006.
3. Экономическая энциклопедия / науч.-ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; гл. ред. Л.И. Абалкин. – М.: Экономика, 1999.
4. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005.
2. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Книжн. мир, 2009.
3. Теоретическая экономика. Политэкономия: учебник для вузов / под ред. Г.П. Журавлевой и Н.Н. Мильчаковой. – М.: Банки и биржи; ЮНИТИ, 1997.
4. Курс экономической теории: учебник / М. И. Плотницкий [и др.]; под ред. М.И. Плотницкого. – Минск: Мисанта, 2003.
5. Архив К. Маркса и Ф. Энгельса / под ред. В. Адоратского. – М.: Партиздат, 1935. – Т. IV.
6. Ольшевский, В.Г. Военная сфера в теории, идеологии и практике модернизации постсоветских обществ / В.Г. Ольшевский // Человеческий потенциал модернизации России (Стратегия опережающего развития-2006): докл. и выст. на междунар. науч. конф.; под общ. ред. А.В. Бузгалина, А.И. Колганова. – М.: Ленанд, 2006.
7. Ольшевский, В.Г. Военная сфера в социальной структуре общества: методологические предпосылки анализа / В.Г. Ольшевский // Вестн. Военного ун-та. – М., 2010. – № 2.

## ПРОБЛЕМЫ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ

Д.А. Панков, д-р экон. наук, профессор  
УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь

Важным направлением совершенствования теории, методологии и методик бухгалтерского учета является его более тесная и органичная конвергенция с современными экономическими теориями. Складывается довольно странная ситуация: с одной стороны, экономическая теория оперирует целой системой категорий (рента, факторы производства, доходы, издержки производства, инвестиции, экономическая прибыль и многие другие), которые по своему определению должны подвергаться четкому количественному измерению; с другой – показатели, отражаемые в бухгалтерском учете и отчетности, дают количественное выражение каким-то своим показателям (выручка, расходы, затраты, себестоимость продукции, добавленная стоимость, бухгалтерская прибыль и др.), которые часто ни по своей сути, ни по своему содержанию не удовлетворяют требованиям экономической теории.

Понятно, что категории экономической теории в силу высокого уровня своей абстракции призваны отражать экономические явления, главным образом, на макроуровне, а бухгалтерский учет в силу своей естественной функциональной принадлежности субъектам хозяйствования – на микроуровне. Очевидно также и то, что необходимость ведения бухгалтерского учета обусловлена естественным конфликтом разнонаправленных экономических интересов собственников, государства, наемных работников, кредиторов, инвесторов.

Система бухгалтерского учета призвана обеспечивать справедливое (с точки зрения действующего законодательства) распределение доходов между перечисленными выше участниками хозяйственной жизни.

Задачи экономической теории, безусловно, более глобальные и масштабные – изучение общих принципов организации и закономерностей функционирования хозяйственного механизма, обеспечивающего жизнедеятельность человеческой цивилизации, исследование действия объективных экономических законов, выработка фундаментальных экономических понятий и т.д. Однако такое положение дел не означает то, что теория бухгалтерского учета и отчетности должна существовать автономно и не предпринимать попыток довести качественный уровень своих методик до возможности формирования информационных массивов в соответствии с требованиями экономической теории, если не в макроэкономике, то хотя бы в части микроэкономики.

Для того чтобы проиллюстрировать, насколько разнятся по своему «пониманию» различных экономических категорий экономическая теория и бухгалтерский учет, рассмотрим несколько простых *примеров*.

Одними из ключевых групп категорий экономической теории являются товары (услуги), факторы производства и издержки производства. Под товарами и услугами понимаются материальные и нематериальные блага, произведенные людьми и имеющие денежную оценку.

Данное понятие весьма тесно связано с понятием доход.

Экономическая теория под доходом понимает поток денег, товаров и услуг, получаемых любым хозяйствующим субъектом.

В бухгалтерской отчетности наиболее близким показателем к такой трактовке является выручка от реализации продукции (работ, услуг). По бухгалтерскому методу ее идентификации это как оплаченная деньгами, так и неоплаченная продукция (т.е. продукция обеспеченная дебиторской задолженностью, которая совсем необязательно когда-нибудь превратится в деньги).

Факторы производства экономической теорией рассматриваются в виде затрат или ресурсов, которые необходимы для процесса производства. К ним относят, как правило, четыре фактора: природные ресурсы, капитал, труд и предпринимательство. В бухгалтерском учете и отчетности такого обобщения нет. Вся совокупность задействованных ресурсов рассредоточена на отдельных счетах и в интегрированном виде в отчетности не представлена. Стоимостная оценка природных ресурсов (например, земли) в учете отсутствует вообще. Нет в нем и оценки человеческого капитала.

Издержки производства в экономической теории трактуются как суммарные расходы предприятия, связанные с использованием находящихся в его распоряжении факторов производства.

В учете и отчетности приводится показатель себестоимости реализованной продукции, который ближе всего по смыслу к политэкономической характеристике издержек производства. Однако не включает в себя возмещение расходов ресурсов, сделанное за счет прибыли. Такое более модное понятие экономической теории «оптимальные издержки», означающее расходы на товары и услуги, измеренные в рамках упущенной возможности с целью достижения более высоких производственных результатов, в бухгалтерском учете не фиксируется. Не находят непосредственного отражения в бухгалтерских отчетах и такие важные показатели микроэкономики, как постоянные издержки, переменные издержки, вмененные издержки.

Имеют место расхождения между экономической теорией и бухгалтерским учетом и относительно трактовки такой ключевой категории, как прибыль.

Экономическая теория под чистой прибылью понимает результат вычитания из выручки денежных и вмененных издержек. При этом говорится о том, что если из общей суммы вычесть лишь денежные издержки, то полученный результат должен называться учетной прибылью.

В бухгалтерском учете расчет прибыли ведется в соответствии с налоговым законодательством, и он не тождественен приведенным выше определени-

ям экономической теории. Достаточно указать на отсутствие в бухгалтерском учете такого понятия и объекта учета, как денежные издержки.

Капитал в экономической теории определяется как созданные человеком финансовые и материальные средства, способные давать доход. К капиталу обычно относятся денежные активы, здания, оборудование и другие средства, предназначенные для создания новых товаров. Такая трактовка тесно коррелирует с бухгалтерским понятием активов баланса. При этом показатели собственного капитала приводятся в качестве отдельного раздела пассива баланса, что означает источник финансового покрытия активов. Такое явное различие в подходах к ключевому экономическому понятию вносит путаницу и является причиной спорных оценок и о величине реального капитала, и об эффективности его использования.

Заработная плата как категория экономической теории рассматривается в качестве дохода от затраченного труда на производство товаров и услуг или в качестве дохода от управления и трактуется как цена труда.

В бухгалтерском учете этот показатель может формироваться как в части себестоимости продукции, так и за счет прибыли. Расходы на оплату труда могут быть обезличено отражены как в статьях активов (незавершенное производство, готовая продукция, товары отгруженные, дебиторская задолженность и др.) баланса на дату отчета, так и в расходных статьях отчета о прибылях (убытках) за установленный период.

Примеры подобного рода методологических нестыковок при желании можно продолжать практически до бесконечности.

Список категорий, которыми оперирует экономическая теория, и несопоставимых с ними ни в количественном измерении, ни в качественной интерпретации бухгалтерских показателей, могут пополнить такие, как добавленная стоимость, инвестиции, производительность труда, ликвидность, платежеспособность и др.

Если существует экономическая категория, не имеющая своего достоверного количественного выражения, то непонятно, каким образом можно проводить анализ ее сущности, содержания, динамики.

Очевидно, что существующие разночтения в трактовках и методах количественного измерения индикаторов, отражающих состояние экономических процессов и явлений в системе категорий экономической теории и бухгалтерского учета, негативно сказываются на состоянии экономической науки в целом. Экономическая теория лишается объективного и достоверного информационного базиса для достижения своих целей, а бухгалтерский учет и отчетность теряют свою экономическую и социальную значимость в силу недостаточной востребованности генерируемых ими данных. Максимально возможное нивелирование этих противоречий является одним из перспективнейших направлений развития науки о бухгалтерском учете, отчетности, экономическом анализе, контроле и аудите.



## **БАЛАНСОВЫЕ ТЕОРИИ КАК КЛЮЧ К ПОНИМАНИЮ ГРАНИЦ ВОЗМОЖНОСТЕЙ СОВРЕМЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И МЕХАНИЗМОВ ЕЕ ВОСПРИЯТИЯ**

**М.Л. Пятов**, *д-р экон. наук, профессор*; **С.Н. Карельская**, *канд. экон. наук*  
*ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет»,*  
*г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Развитие экономики выдвигает новые требования к бухгалтерской отчетности, существенно меняя ее информационную значимость в процессах принятия управленческих решений. В бизнес-среде меняется понимание характеристики достоверности бухгалтерской отчетности, размываются границы между управленческой и финансовой отчетностью, повышается роль последней в управленческом анализе финансового положения компаний. Актуальным становится понимание объективных границ информационных возможностей бухгалтерской отчетности, определяемых реализуемой методологией бухгалтерского учета. Во многом ответы на вопросы, обращаемые участниками экономической деятельности к бухгалтерской отчетности, позволяют дать балансовые теории, содержание которых раскрывает методологическое противоречие целей отчетности, как правило, определяемых как предполагающие совместную реализацию.

Во многом «обвинения» в сторону учетной методологии, связанные с последним экономическим кризисом, заключаются в чрезмерном «забвении» реализуемыми в современной экономической практике стандартами положений теории статического баланса.

В России в конце XX – начале XXI века наиболее полно тематика балансовых теорий нашла отражение в работах профессора Я.В. Соколова (1938 – 2010), среди которых особо следует выделить книги: «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» (М.: «ЮНИТИ», 1996), «Основы теории бухгалтерского учета» (М.: «Финансы и статистика», 2000) и «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (М.: «Магистр», 2010).

Однако если мы обратимся к современной европейской литературе по бухгалтерскому учету, даже взяв в качестве примера те издания, которые в последние годы были переведены на русский язык и изданы в России, мы увидим, что тема теорий баланса излагается как одна из основ бухгалтерского учета – комплекс вопросов, рассмотрение которых необходимо при изучении бухгалтерии. Здесь можно назвать учебник Й. Бетге «Балансоведение» (М.: «Бухгалтерский учет», 2000), учебник Х. Ширенбека «Экономика предприятия» (СПб.: «Питер», 2005), а также известные монографии: книгу Ж. Ришара «Бухгалтерский учет: теория и практика» (М.: «Финансы и статистика», 2000) и работу Ф. Обербринкманна «Современное понимание бухгалтерского баланса» (М.: «Финансы и статистика», 2003). Заметим, что все названные работы относятся к континентально-европейской школе учета.

Таким образом, балансовые теории рассматриваются как основа современной бухгалтерской методологии.

Говоря о содержании теорий баланса, прежде всего необходимо учитывать, что интересы различных групп лиц пользователей бухгалтерской информации не одинаковы, часто объективно противоречивы (конфликтны). Их (интересов, т.е. информационных потребностей) содержание зависит от предмета заинтересованности конкретных пользователей в деятельности фирмы. Так, кредиторов в первую очередь интересует возврат долга, инвесторов – прибыльность и т.п. Элементы бухгалтерской отчетности, такие как активы, пассивы, доходы, расходы, прибыль и т.п., характеризуют различные составляющие общей картины финансового положения отчитывающегося предприятия. Но видение этой картины с точки зрения различных пользователей отчетности предполагает различные подходы к тому, как понимать, как определять, и что не менее важно, как оценивать элементы отчетности, складывающиеся в единую картину финансового положения фирмы. Ведь, повторим, для каждого пользователя эта картина «своя». Так, например, если кредитора интересует возможность оценить перспективы выплаты долга, то главная возможность, которую должна предоставить ему отчетность – это сопоставить имеющиеся у фирмы долги, с их обеспечением. Следовательно, для него (кредитора) пассивы – это долги фирмы, а активы – это то имущество, которое может служить таких долгов обеспечением. Инвестору, как мы отметили выше, интересна эффективность работы компании. В бухгалтерском учете «индикатором» такой эффективности выступает прибыль. Прибыль следует сопоставить с объемом вовлеченных в процесс ее «зарабатывания» ресурсов – активов. И, следовательно, в этом случае, то есть с точки зрения инвестора, оценивающего рентабельность работы предприятия, активы необходимо понимать уже несколько иначе. Это прежде всего экономические ресурсы, использование которых приносит фирме доходы, формирующие прибыль. Очевидно, что не всегда ресурсы, используемые фирмой в доходобразующей деятельности – это имущество, которым можно «расплатиться» по ее долгам. Например, мы можем получать доходы от использования арендованных основных средств, но не можем, продав их, погасить свои долги перед кредиторами.

Развитие теорий баланса – это реализация на практике различных вариантов «ответа» на «вопросы» участников экономических отношений. Однако восприятие бухгалтерской отчетности ее пользователями сегодня и отчасти «дефекты» такого восприятия объясняются определенным «историческим опытом» экономического сообщества, «накопленным» за период развития современной учетной методологии. И здесь важно обратить внимание на возможные расхождения содержания данных отчетности, которое определяется методологией бухгалтерского учета, с ожиданиями, которые формируют данные отчетности у ее пользователей. Связаны такие расхождения далеко не только и не столько с недостатком учетных знаний у пользователей бухгалтерской информации. Причины гораздо глубже. Причины в возможном расхождении между развитием мето-

дологии учета и традициями использования данных отчетности на практике. Примером является в первую очередь практика реализации известных теорий статического и динамического баланса. Как отмечает Ж. Ришар, статический бухгалтерский учет создавался постепенно с XIII по XIX век. Это творение юристов, специализирующихся на торговом (коммерческом) праве, в частности на вопросах банкротства, или купцов, находящихся под влиянием этих юристов. Чтобы понять, – пишет Ришар, – «бухгалтерскую философию» этих видных юристов, в частности юристов времен промышленной революции, нужно принять во внимание те обстоятельства, в которых они жили, их культуру. А эти обстоятельства были отмечены очень сильным предубеждением по отношению к торговцу, который оказывался банкротом. Классическое представление о выбитой скамейке (*banca rotta*) из-под неудачливого торговца, который не может оплатить свои долги, является не только символом, но соответствует реальности той эпохи: банкроту не прощалось ничего. Очень часто он просто исключался из общества коммерсантов [1, с. 45].

Основой культуры этих правоведов, – отмечает Ришар, – была культура римского права, согласно которому предприятие может использовать прибыль (или распределить убытки) только в случае его настоящей или предполагаемой ликвидации. Иными словами, по мнению Ришара, «в культурной и социальной среде, в которой живут правоведы, есть и исчезновения, и смерть, и ликвидация», поэтому их «идея состоит в том, чтобы активы обанкротившегося коммерсанта были достаточными для покрытия его долгов и возмещения взятых кредитов». И вот «знание римского и коммерческого права позволило им создать практику, а затем и теорию статического бухгалтерского учета» [1, с. 45]. И здесь не случайным является тот факт, что Г.В. Симон написал свою знаменитую монографию по балансовому праву, основываясь на Общем Торговом кодексе Германии, будучи на момент ее написания известным берлинским адвокатом [2, с. 10].

Теория статического баланса, таким образом, – это результат осмысления весьма продолжительного периода практики оценки финансового положения предприятий посредством бухгалтерской методологии. И основой самой этой практики, и ее оценки, и осмысления послужила юридическая культура римского права, предполагающая обеспечение правовой стабильности гражданского оборота через минимизацию фактов кредитной несостоятельности и банкротства. Одна из основных идей римского права, согласно Ришару, состоит в том, что «предприятие может использовать прибыль (или распределить убытки) только в случае его настоящей или предполагаемой ликвидации» [1, с. 45]. Сегодня такой подход может показаться нам несколько архаичным, однако именно он с наибольшим реализмом отражает действительное положение дел. Открывая фирму, собственники вкладывают в нее определенные средства. Работа любой фирмы конечна. Фирма – это предприятие, то есть предпринятое собственниками дело. Когда это дело будет завершено, тогда и будет понятно, прибавилось в результате его осуществления у собственников имущества или нет, или, наоборот, цен-

ностей у хозяев фирмы стало меньше, то есть они понесли убытки от работы фирмы. На это обстоятельство, говоря о парадоксах бухгалтерского учета, указывал Я.В. Соколов, отмечая, что «прибыль, исчисленная за все время существования фирмы (с момента основания до ликвидации), не может быть равна сумме прибылей, исчисленных за каждый отчетный период [3, с. 75]. В данном случае, – продолжает Соколов, – надо принять во внимание, что подлинная величина прибыли, полученная с момента возникновения фирмы до ее ликвидации, определяется как разность между полученным и вложенным капиталом [3, с. 75].

Эта концепция гиперконсерватизма «будет воспринята большинством юристов современной эпохи» [1, с. 44]. Практика развивалась своеобразно. Здесь, как пишет Ришар, начиная с XVI – XVII веков, а может быть и раньше, юристы столкнулись с серьезным противоречием. С одной стороны, им приходилось констатировать, что предприятия, в отличие от того, что имело место во времена римского права или венецианских мореходов, все более и более продлевают свою деятельность, и что их собственники не забывают выплачивать себе, по крайней мере, часть прибыли, не дожидаясь ликвидации фирмы. С другой стороны, согласно идеям римского права, они понимали, что результат существования фирмы не может быть подведен до момента полного закрытия предприятия (и обеспечения покрытия его долгов). Разрешение данного противоречия было найдено в практике периодической фиктивной ликвидации предприятий. Принцип ее осуществления состоял в следующем: через заданные интервалы времени (с XVI века в качестве интервала обычно берется год, в дальнейшем применялись более сжатые сроки) проводится инвентаризация активов коммерсанта. Эти активы оценивались исходя из предположения (допущения) их возможной продажи. Затем полученная величина оценки активов уменьшается на величину имеющейся у предприятия кредиторской задолженности. Таким образом, получалась величина «чистых активов» фирмы, которая сравнивалась с суммой оценки чистых активов предыдущего периода. Разность между ними давала оценку результата работы фирмы за рассматриваемый период [1, с. 46]. Можно говорить о том, что такой подход к исчислению прибыли представляет собой своеобразную реализацию идеи поддержания капитала. Здесь также прибыль – это тот объем средств, который собственники могут изъять из оборота фирмы, не ухудшив ее положения дел по сравнению с существовавшим на начало оцениваемого периода. Однако единственным принимаемым во внимание критерием оценки такого положения дел здесь выступает платежеспособность компании.

Развивавшаяся многие десятилетия экономическая практика сформировала, таким образом, определенное восприятие данных бухгалтерского баланса, и ассоциации лиц, пользующихся данными бухгалтерского учета, не успели измениться так же быстро, как изменилась методология учета в первую очередь под влиянием идей динамической балансовой теории Э. Шмаленбаха. И вот активы балансов демонстрировали величины капитализированных расходов, а пользователи видели в них подлежащие реализации ценности, прибыль – результат рас-

пределения капитализированных затрат по отчетным периодам, а пользователи – прирост денежной массы.

Таким образом, содержание отчетности понимается не через определившую его методологию бухгалтерского учета, а через, согласно Ж. Дерриде, «предисловие» к ней, «предписывающее» пользователю ложное ее восприятие и лишаящее его возможности воспринимать данные «без предварительных рефлексий», заданных уже существующими и в действительности не связанными с получаемой информацией ожиданиями. [4, с. 26, 34].

Подход к преодолению дефектов восприятия учетной информации пользователями данных бухгалтерского учета Я.В. Соколов определил как метод демистификации учетной информации, вслед за И.П. Павловым полагая, что необходимым качеством работы с данными бухгалтерской отчетности должно являться «стремление мысли прийти в непосредственное общение с действительностью, минуя все перегородки и сигналы, которые стоят между действительностью и познающим умом» [5, с. 114].

Так, например, очевидно, что бухгалтеры уже давно исчисляют прибыль без всякой связи с денежными потоками. Отсюда, как мы уже отмечали выше, и складывается парадокс «прибыль есть – денег нет». Это не парадокс учета, это не парадокс бухгалтерской методологии, это парадокс восприятия бухгалтерской информации ее пользователями. И вот здесь на помощь должна придти демистификация учета, в необходимости которой был убежден Я.В. Соколов. «Учет, – писал он, – представляет собой текст, изложенный на специальном профессиональном языке, и одна из важнейших задач любого человека, который пытается в нем разобраться, заключается в необходимости «снять шелуху» слов и обнажить смысл» [6, с. 184]

В заключение необходимо подчеркнуть, что понимание данных учета и механизмы восприятия учетной информации – это чрезвычайно важный предмет исследования экономической науки. И изучение феномена восприятия бухгалтерской информации – это область, в которой еще многое предстоит сделать.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000.
2. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге. – М.: Бухгалтерский учет, 2000.
3. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000.
4. Деррида, Ж. Дессиминация / Ж. Деррида. – Екатеринбург, 2007.
5. Павлов, И.П. Рефлекс свободы / И.П. Павлов. – СПб.: Питер, 2001.
6. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010.

## ПРОБЛЕМА НЕЙТРАЛЬНОСТИ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

**В.Я. Соколов**, *д-р экон. наук, профессор*

*Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов  
Партнер ПрайсвогтерхаусКуперс, г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Интересы пользователей бухгалтерской информации различны. Собственники заинтересованы в неуклонном росте своего капитала, кредиторы – в платежеспособности, рабочие и служащие – в хорошей заработной плате, государство – в налогооблагаемой прибыли и т.д. Отчетность же едина, ее содержание не может целиком и полностью подчиняться интересам какого-то одного пользователя. Компромисс между интересами пользователей был достигнут путем введения принципа нейтральности. Его содержание в общем виде можно сформулировать так: **бухгалтерская информация должна быть объективной по содержанию и независимой от интересов пользователей по форме.**

Однако абсолютная нейтральность возможна только теоретически, на практике же достичь ее нельзя, например, активом могут быть признаны только те ценности, благодаря которым у организации возникает доход. Однако на практике бывает очень трудно определить, какая вещь приносит (или принесет в будущем) доход, а какая – нет. Также бывает сложно, а иногда и невозможно решить, какие виды дебиторской задолженности и когда будут погашены, какова вероятность погашения вообще. Вариативность интересов пользователей и непредсказуемость их решений крайне затрудняют проведение в жизнь принципа нейтральности бухгалтерской информации.

**Прежде всего принцип нейтральности нарушается при переоценках активов.** Переоценки проводятся по совершенно разным и несопоставимым принципам.

Для *экспертной оценки* приглашаются оценщики – риэлторы, аудиторы, которые дают заключение о «реальной» стоимости активов, но зачастую степень «реальности» представляет компромисс между представлениями экспертов и их клиентов.

Уполномоченный государственный орган утверждает *величину коэффициентов*, и бухгалтеры чисто механически, не задумываясь о реальности результата, умножают старые величины на новые коэффициенты, получая в итоге условные числа, выдаваемые за правильную оценку.

*Договорные цены* возникают при внесении активов в уставный капитал. Учредители получили право по своему усмотрению устанавливать ту оценку, которую они считают реальной.

При бартерных сделках устанавливается якобы *рыночная цена в денежной форме*, но администрация имеет средства для манипулирования ее величиной. Если к этому прибавить общее правило, согласно которому активы должны пока-

зываются по себестоимости, то вместо единой логически обоснованной оценки мы получаем несопоставимые цены, и показатели актива теряют смысл.

**Вторую группу, подверженную искажениям, составляют так называемые «фиктивные активы».** *Дебиторская задолженность* почти во всех российских организациях завышена, поскольку в настоящее время игнорируется продекларированный в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) принцип осмотрительности, согласно которому следует исключать из дебиторской задолженности величину спорных и безнадежных долгов.

*Денежные средства* на расчетных и текущих счетах в проблемных банках показывают как полноценный актив. Но если банк задерживает платежи, обанкротился или близок к этому, то складывать остатки денежных средств на таких банковских счетах с действительно полноценными активами недопустимо.

*Неликвидные оборотные средства* – это ненужное организации имущество, числящееся на балансе как полноценный актив. Например, неликвидные запасы материалов в промышленности и товаров в торговле – очевидные убытки, но тем не менее их включают в актив баланса.

*Финансовые вложения* часто показывают как полноценные активы, однако в их составе мы можем встретить вложения в организации, от которых вряд ли когда-нибудь будет прибыль. Особенно это заметно на примере учета ценных бумаг. Большинство из них числятся на балансе по номинальной стоимости, в то время как их реальная стоимость зачастую близка или равна нулю.

Согласно правилам бухгалтерского учета разность между номиналом и текущей стоимостью ценных бумаг должна быть списана на убытки, однако подавляющее большинство бухгалтеров это не делают, а сами нормативные положения не содержат описания порядка расчета такого резерва.

*Расходы, не уменьшающие налогообложения*, которые реально несут организации, капитализируются, т.е. включаются в актив баланса. Среди таковых мы должны прежде всего выделить расходы, которые возникают во время остановок производства. Эта существенная часть потерь попадает в состав себестоимости готовой продукции.

**Третья группа учетных объектов представлена «фиктивными пассивами».** Они искажают бухгалтерскую отчетность не меньше, чем «фиктивные активы». *Санкции, вытекающие из договоров или наложенные судом, арбитражем и административными органами*, согласно принципу начисления должны быть отражены в момент добровольного признания предприятием задолженности или в момент решения суда. Часто такая задолженность достигает астрономических величин, и к такому положению все привыкли. Однако с уверенностью можно сказать, что такая кредиторская задолженность никогда не будет погашена, ибо она будет списана или реструктурирована. Такая задолженность показывается в балансе и ухудшает показатели ликвидности и платежеспособности. Когда ее списывают, она искажает финансовые результаты.

**Четвертая группа учетных объектов – финансовые результаты.** *Расходы* отражаются в искаженном объеме. Как правило, все налогоплательщики стараются их увеличить, и вместо расходов подлинных мы получаем расходы мнимые. *Потери, связанные с начислением кредиторской задолженности*, например, по штрафам и другим санкциям, которые никогда не будут погашены, искусственно увеличивают дебет счетов финансовых результатов. *Резервирование расходов и формирование фондов* позволяет «создавать» расходы там, где их нет, или же искусственно преувеличивать возможные потери.

**Пятая группа искажений возникает от выбора бухгалтерской методологии в учетной политике или в нормативных документах.** Так, трактуя косвенные расходы как понесенные за определенный отчетный период, их декапитализируют, уменьшая прибыль текущего периода, наоборот, капитализируя их по счету основного производства, бухгалтер увеличивает прибыль акционеров. Точно так же сказанное предполагает выбор методов учета амортизации, переоценки основных средств, оценки запасов и резервирования.

Перечисленные проблемы свидетельствуют о необходимости совершенствования сложившейся методологии бухгалтерского учета. Эта работа прежде всего должна начинаться с приведения к более реальным и сопоставимым оценкам показателей бухгалтерской отчетности. Только тогда можно будет добиться не формального провозглашения, а действительной реализации принципа нейтральности, когда методология учета будет равноудалена от интересов лиц, участвующих в хозяйственных процессах, только в этом случае бухгалтерский учёт можно будет считать достоверным.

Бухгалтерская информация не сводится к показателям, числовым данным. Большая ее часть – описательная, поясняющая – использует язык как специальную терминологию, так и обыденную речь, и на них также распространяется требование нейтральности. Выбирая термин или словосочетание, надо помнить о последствиях, учитывать, что каждый термин есть взаимодействие трех факторов: культурного контекста, современных обстоятельств и индивидуальной мотивации лиц, использующих данный термин. Искажение отчетности, например, такое, которое было в Энроне (Enron) или Ворлдкоме (Worldcom), не столько искажение чисел в отчетных формах, сколько неверный, не соответствующий реальности язык отчетности [2, р. 126]. Употребление обыденных, не бухгалтерских, слов также должно быть объектом контроля со стороны бухгалтера. Такие слова не должны быть эмоционально или этически окрашены. Для обеспечения нейтральности учета это необходимо. Как учил Л. Витгенштейн, «философия (как наука вообще – В. С.) – есть борьба против зачаровывания нашего интеллекта средствами нашего языка» [3, с. 233].

Бухгалтерский учет – это определенный язык со всеми его достоинствами и недостатками, и его задача – организовывать хозяйственные процессы; придавая им смысл, а задача бухгалтеров – борьба «с лженаучным, так называемым гелертерским языком, с помощью которого многие авторы, создают видимость



глубокомыслия» [4, с. 10]. Нельзя забывать слова А.И. Герцена: «трудных наук нет, но есть трудные изложения» [5, с. 439].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Поппер, К. Как я понимаю философию / К. Поппер. – М.: УРСС, 2003.
2. Compin, F. Théorie du langage comptable ou comprendre l'art de la manipulation des comptes / F. Compin. – Paris: L'Harmattan, 2004.
3. Эдмондс, Д. История десятиминутного спора между двумя великими философами / Д. Эдмондс, Айдиноу Дж. Кочерга Вингенштейн; пер. с англ. Е. Калищевой. – М.: Новое лит. обозрение, 2004.
4. Будагов, Р.А. Язык и речь в кругозоре человека / Р.А. Будагов. – М.: Добросвет, 2000.
5. Герцен, А.И. Былое и думы / А.И. Герцен. – Л., 1946. – 439 с.

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

**В.И. Стражев**, *д-р экон. наук, профессор*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

Важную роль в обеспечении устойчивого развития экономики выполняет действующая система управления хозяйственной деятельностью, эффективность которой зависит от совершенства всех его составляющих механизмов. Один из таких механизмов, называемый управляющей подсистемой, включает учет, анализ и контроль. Являясь неотъемлемыми элементами этой подсистемы, они могут нормально функционировать только при наличии научно обоснованной и развивающей их теоретико-методологической основы, включающей:

- 1) сущность учета, анализа и контроля;
- 2) объект учета, анализа и контроля;
- 3) предмет учета, анализа и контроля;
- 4) методологию учета, анализа и контроля;
- 5) цель или основные задачи учета, анализа и контроля;
- 6) место и роль их в системе управления;
- 7) методики учета, анализа и контроля;
- 8) организацию их для выполнения своей роли.

До сих пор нет научно обоснованного понимания и достаточно четкого определения этих основных фундаментальных теоретических категорий учета, анализа и контроля, и как следствие этого – слабая практическая эффективность их в действующих системах управления хозяйственной деятельностью.

Первой и главной из этих категорий является **сущность** учета, анализа и контроля, их сердцевина. Для определения сущности и других категорий надо исходить из следующих основных философских положений: все человеческие понятия не неподвижны, не вечно устоявшиеся, они развиваются и уточняются вместе с живой развивающейся жизнью.

В связи с этим древнегреческие и другие много веков назад сформулированные понятия уже не могут полностью выражать современную жизнь, ее сложную практику и научные достижения. Для этого в разных словарях их составители стараются раскрыть понятия в нескольких значениях.

Для научно обоснованного определения понятий наших вышеназванных наук целесообразно больше пользоваться дедуктивным методом познания, т.е. движением мысли от более общего к более частному. Так, **сущность** как более общую их категорию можно кратко выразить следующим образом:

- **учет** – количественное отражение фактической действительности;
- **анализ** – разложение ее на составные части для их познания;
- **контроль** – сопоставление фактической действительности с нормативной (законодательной) для оценки ее правомерности.

Далее, их *сущность* конкретизируется по мере применения их в реальных сферах жизнедеятельности и действующих системах управления этой жизнедеятельностью.

Например, в системе управления хозяйственной деятельностью:

- **учет** – количественное отражение фактических результатов хозяйственной деятельности;
- **анализ** – выявление причин отклонений фактических результатов от программы хозяйственной деятельности для вскрытия резервов повышения ее эффективности;
- **контроль** – оценка правомерности отклонений фактических процессов хозяйственной деятельности от нормативных.

Дальнейшее углубление и конкретизация их сущности связано уже с конкретным объектом или элементом в хозяйственной деятельности и конкретной задачей. Аналогичный подход и к рассмотрению, и к определению других категорий учета, анализа и контроля.

Так, **объект** в широком понимании – это то, что стоит перед субъектом.

*Объект* учета хозяйственной деятельности – это сама хозяйственная деятельность, которая является также *объектом анализа и контроля*. Это обосновывается *теорией научного познания*, согласно которой «Под предметом науки понимается какая-то часть или сторона объективной деятельности, которая изучается данной и только данной наукой. Один и тот же объект может изучаться различными науками, каждая из которых находит в нем специфические стороны или отношения» [5, с. 4].

Исходя из этого фундаментального теоретического философского положения правомерно и обоснованно вытекают определения **предметов** хозяйственного учета, анализа и контроля:

- *предметом хозяйственного учета* являются фактические процессы хозяйственной деятельности;
- *предметом анализа хозяйственной деятельности* – причинно-следственные связи (факторы) изменения результатов хозяйственной деятельности;
- *предметом хозяйственного контроля* – отклонение фактических процессов хозяйственной деятельности от нормативных (законодательных).

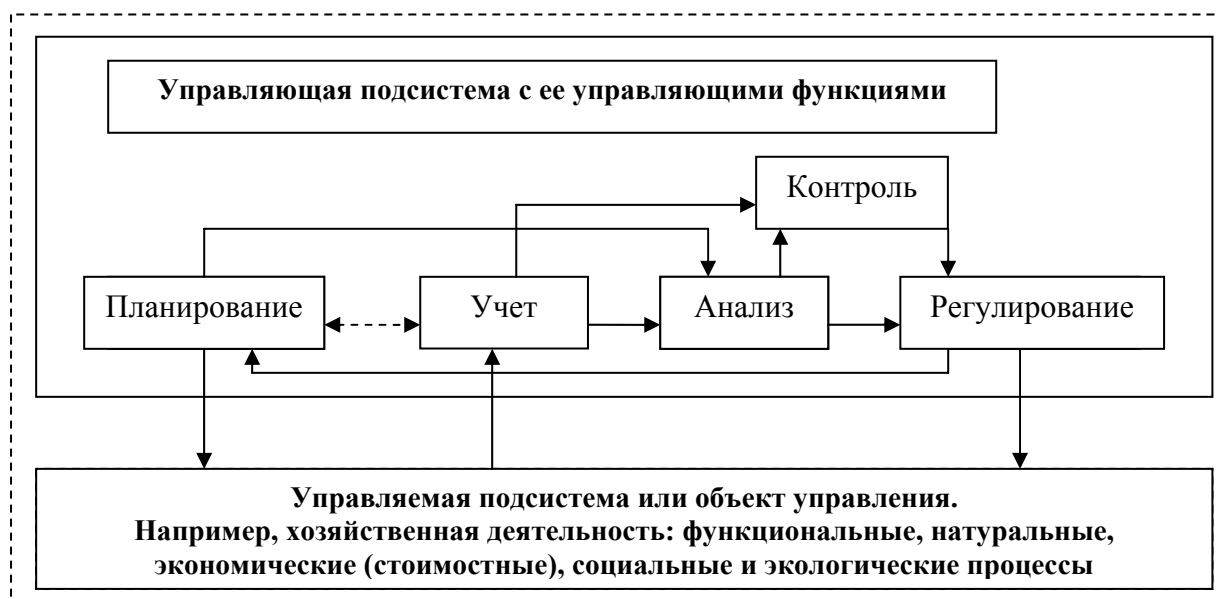
Основной их **целью** являются:

- *хозяйственного учета* – достоверное и полное отражение фактических результатов хозяйственной деятельности;

- *анализа хозяйственной деятельности* – выявление, изменение и обобщение причинно-следственных связей (факторов), влияющих на формирование и изменение фактических результатов хозяйственной деятельности относительно их программы (плана);

- *хозяйственного контроля* – правомерность (законность) отклонений фактических процессов хозяйственной деятельности от нормативных.

Место и роль хозяйственного учета, анализа и контроля в системе управления хозяйственной деятельностью показаны на следующем рисунке.



Место и роль хозяйственного учета, анализа и контроля  
в системе управления хозяйственной деятельностью

Дальнейшая детализация и углубление данных категорий обусловливается детализацией хозяйственной деятельности как их объекта. Научные достижения и современная практика управления хозяйственной деятельностью позволяют уже сейчас выделить в ней следующие основные группы процессов:

- функциональные – процессы по формированию потребительских свойств продукции, называемые функциями или качественными характеристиками этой продукции (изделий, работ, услуг);

- натуральные – процессы по созданию конкретных видов продукции в натурально-вещественной форме с уже заданными свойствами (функциями) и выражаются в натуральных показателях;

- экономические – процессы по созданию, распределению и перераспределению стоимости продукции, т.е. индивидуальных (через себестоимость) и общественно-необходимых (через цену) затрат абстрактного живого (через

зарплату) и овеществленного прошлого труда (в ценах средств производства) на создание конкретных продуктов труда в денежном измерителе (стоимостных показателях);

- социальные – это процессы, связанные с обеспечением нормальных условий труда, отдыха и быта работников трудовых коллективов (предприятий, учреждений и других организационно-правовых форм), с сохранением и улучшением их физического здоровья, а также с формированием и развитием их духовного здоровья, прежде всего общечеловеческого мировоззрения;

- экологические – это процессы влияния жизнедеятельности трудового коллектива на жизнь окружающей природной среды (воздух, вода, почва, растительный и животный мир), сохраняя, нарушая и восстанавливая баланс их сосуществования.

Все вышеперечисленные основные процессы хозяйственной деятельности существуют, действуют и совершаются одновременно и в тесной взаимосвязи. Поэтому при глубоком комплексном управлении хозяйственной деятельностью необходимо их планировать, учитывать, анализировать, контролировать и регулировать вместе и одновременно, а при управлении отдельными процессами хозяйственной деятельности – по возможности учитывать эту взаимосвязь и влияние их на результаты управляемого элемента хозяйственной деятельности.

Такой подход к хозяйственной деятельности с точки зрения ее структуры и управления позволяет определить категории не только хозяйственного учета, анализа хозяйственной деятельности и хозяйственного контроля, но и категории других видов хозяйственного учета, анализа и контроля. Например, бухгалтерского (стоимостного) учета, экономического анализа и экономического контроля или социального учета, социального анализа и социального контроля, или экологического учета, экологического анализа и экологического контроля.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: моногр. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004.
2. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000.
3. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.И. Стражев. – Минск: Выш. школа, 2010.
4. Стражев, В.И. Объект и предмет бухгалтерского учета: их сущность, принципиальные различия, место и роль в управлении / В.И. Стражев // Бухгалтерский учет и анализ. – Минск, 2010. – № 4.
5. Марксистско-ленинская философия. Диалектический материализм. – 2-е изд. – М.: Мысль, 1972.

# **УЧЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ И АНТИЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ В КОНТЕКСТЕ КОНЦЕПЦИИ НООСФЕРЫ**

**С.Г. Вегера**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Важным элементом устойчивого развития страны является экологический императив, предполагающий повышение роли экологической политики государства, определяемой взаимозависимостью экономического благосостояния и экологической безопасности жизнедеятельности общества.

Важнейшим аспектом экологической безопасности государства являются экологические проблемы землепользования. Ученые отмечают, что «Проблема качественного состояния земель носит глобальный характер. В последние годы в мире происходит изменение характера использования земельных ресурсов и почвенного покрова, что по оценкам ООН в ближайшие десятилетия станет наиболее важным фактором глобального изменения сложившихся экосистем» [1, с. 675].

Одним из путей обеспечения экологической безопасности общества является осознание ноосферного мышления как системной мировоззренческой основы устойчивого развития, предполагающего коэволюционное гармоничное взаимодействие человека и природной среды, экологизацию социально-экономических процессов.

Основателями концепции ноосферы являются Э. Леруа (1870 – 1954), П. Тейяр де Шарден (1881 – 1955) и В.И. Вернадский (1863 – 1945). Системно ноосферную концепцию развития изложил академик В.И. Вернадский, суть которой заключается в изменении понимания новой роли сферы разума в природоохранной деятельности. Понятие «ноосфера» отражает будущее состояние рационально организованной природы, когда дальнейшая эволюция планеты будет направляться разумом в целях обеспечения необходимой гармонии в сосуществовании природы и общества [2, с. 25]. В настоящее время идеи В.И. Вернадского становятся теоретической основой долгосрочных программ социально-экологического развития как отдельных стран, так и всего мирового сообщества. В белорусской экономической науке наиболее системно и последовательно ноосферного подхода в соответствии с учением В.И. Вернадского придерживается в своих исследованиях академик П.Г. Никитенко. Ученый отмечает: «Инновационный рост экономики в стране и соответствующие улучшения ситуации в социально-экономической сфере должны сопровождаться не ухудшением, а, наоборот,

улучшением состояния окружающей природной среды. В этом заключается содержание понятия устойчивого развития» [3, с. 181].

Новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования требует пересмотра методологии учетной системы исходя из необходимости формирования информации о влиянии отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности природные ресурсы и природный капитал страны в целом, что в настоящее время система бухгалтерского учета не обеспечивает.

Исследуя развитие эколого-экономической мысли и ее влияния на систему бухгалтерского учета, украинский ученый И.В. Замула подчеркивает, что игнорирование экологических проблем обусловлено поведением людей, которое соответствовало стремлению максимизации прибыли. Являясь основой поведения «homo economicus», экономическая рациональность предопределила прагматический характер бухгалтерского учета. Основой индустриальной экономики стал масштаб производства, который обеспечивал конкурентоспособность на рынке. В этой связи соответствующее развитие методов бухгалтерского учета (в частности, учета затрат и калькулирования) стало основой эффективности предприятия индустриального общества, вооружило субъекты хозяйствования в их конкурентном противостоянии [4, с. 47 – 48].

Закрепление принципа максимизации прибыли на основе распространения в экономической теории принципа рациональности способствовало устранению заинтересованности собственника капитала в сбережении окружающей среды. Современная экономическая теория зафиксировала такую систему экономических мотивов, целей и принципов их реализации, которые благоприятствовали деструктивным тенденциям в процессе человеческого развития [4, с. 76 – 77].

Таким образом, важной особенностью влияния индустриальной экономики на систему бухгалтерского учета явилось то, что идея экономического роста и максимизации прибыли, не требовала от бухгалтерского учета формирования информации об экологических результатах деятельности и их влияния на экономические показатели как на микро, так и на макроуровне. Максимизация прибыли и собственного капитала отдельной организации часто осуществлялась за счет хищнического использования природного фактора, ухудшения экологического состояния природных ресурсов, другими словами, за счет природного капитала как части общественного национального богатства.

В современных условиях перехода от индустриальной к постиндустриальной экономике проблема ноосферного развития, сохранения благоприятной окружающей среды и рационального использования природных ресурсов приобретает особую актуальность и требует адекватной трансформации методологии бухгалтерского учета, ориентированной на воспроизводство и устойчивое использование природных ресурсов, а не максимального дохода от их эксплуатации.

На наш взгляд, новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования может быть реализовано через методологический *принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.*

Одним из важнейших природных и экологических ресурсов любой нации является земля. Применительно к земле указанный методологический принцип предполагает необходимость полного учета экологического эффекта землепользования (положительного и отрицательного) на основе экологической земельной ренты. Реализация указанного принципа предполагает необходимость развития системы комплексного эколого-экономического учета как на уровне государства, так и отдельного субъекта хозяйствования, обеспечивающей эффективное развитие природопользования.

В настоящее время в национальных счетах Республики Беларусь отсутствует системная взаимосвязь между ресурсами природной среды и результатами экономики. Состояние природных ресурсов и качества окружающей природной среды в системе национальных счетов не отражается [5, с. 472].

Статистический отдел ООН в 1993 году издал «System for integrated Environmental and Economic Accounting» (SEEA), представляющий собой систему эколого-экономического учета (СЭЭУ) и предусматривающий четыре модуля: 1) *счет природных активов* отражает запасы всех активов в натуральном выражении; 2) *счет потоков природных активов* – потоки материалов, энергии между экономической и природными системами (изъятие сырья из окружающей среды и передача отходов, вредных веществ в окружающую среду), имеющие и неимеющие стоимостного выражения; 3) *охрана окружающей среды* – результаты экономической деятельности, нацеленные на обеспечение устойчивого состояния окружающей среды; 4) *оценка природных активов и их потоков* в стоимостном выражении.

Цель СЭЭУ – отражение существующих взаимосвязей экономики и окружающей среды и обеспечение информационной базы для комплексной эколого-экономической политики [5, с. 472]. Формирование данной системы предусматривает систему специальных показателей, характеризующих в том числе «состояние возобновляемых ресурсов, изменение качества окружающей среды» [5, с. 473].

Исследованию проблем экологизации природопользования и формирования системы эколого-экономического учета большое внимание в своих исследованиях уделяет белорусский ученый А.В. Неверов. Рассматривая состав показателей собственного капитала страны – Национального богатства – профессор А.В. Неверов подчеркивает, что внедрение системы эколого-экономического учета предусматривает формирование системы экологических счетов, в том числе земельных ресурсов, и ведение экономической оценки с учетом экологического эффекта [5, с. 474 – 475].

При разработке эколого-экономического учета на уровне государства необходимо учитывать, что основное влияние на национальную экосистему оказывает экологическая деятельность каждого отдельного предприятия, представляющего собой локальную экосистему.

Таким образом, *отсутствие в настоящее время методики оценки экологической и антиэкологической земельной ренты как экологического результата землепользования и их отражения в системе бухгалтерского учета с целью определения системной взаимосвязи вклада отдельной организации в воспроизвод-*

*ство природного капитала страны как части национального богатства является методологической проблемой развития учета земли в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.*

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Экономика природопользования: учебник / под ред. К.В. Папенова. – М.: ТЕИС, ТК Велби, 2006. – 928 с.
2. Шимова, О.С. Экономика природопользования: учеб. пособие / О.С. Шимова, Н.К. Соколовский. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 377 с.
3. Никитенко, П.Г. Ноосферная экономика и социальная политика: стратегия инновационного развития / П.Г. Никитенко. – Минск: Белорус. наука, 2006. – 479 с.
4. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: моногр. / І.В. Замула. – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 440 с.
5. Неверов А.В. Экономика природопользования: учеб.-метод. пособие для студ. спец. 1-57 01 01 «Охрана окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов» / А.В. Неверов. – Минск: БГТУ, 2009. – 554 с.

### **УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЫ: ПРОБЛЕМЫ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**Е.А. Головкова**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

В бюджетных организациях ежегодно увеличивается объем внебюджетной деятельности при оказании основных услуг в здравоохранении, образовании, культуре и спорте. В действующем плане счетов для отражения хозяйственных операций по реализации продукции, работ и услуг предусмотрен счет 28 «Реализация», который имеет два субсчета – 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» и 281 «Реализация других материальных ценностей».

Субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» активно применяется в подсобных хозяйствах промышленного производства и сельского хозяйства, имеющих при колледжах и техникумах, а также получил широкое применение в научных бюджетных организациях, где научно-исследовательские работы (НИР) выполняются как за счет бюджетного финансирования, так и за счет средств заказчиков. На данном субсчете по кредиту отражается выручка, полученная от реализации продукции, работ или услуг, а по дебету – фактическая себестоимость продукции, работ или услуг, налоги, уплачиваемые из выручки. Затем путем сравнения дебетового и кредитового оборотов определяется финансовый результат, если кредитовый оборот больше дебетового оборота, то финансовый результат – прибыль (отразится в дебете субсчета 280), а если наоборот, то финансовый результат – убыток.



Однако уже более 15 лет в действующей практике учета предпринимательской (внебюджетной) деятельности, кроме счета 28 «Реализация» используется счет 23 «Финансирование и займы», который в плане счетов находится в разделе IX «Финансирование и займы», имеет восемь субсчетов, шесть из которых (230, 231, 232, 234, 235, 236) отражают операции по финансированию на различные цели и мероприятия.

Субсчет 237 «Прочие источники», непонятно по каким критериям, был выбран для отражения операций по реализации продукции, работ и услуг в образовании, здравоохранении, в учреждениях культуры и спорта (платное обучение, платные медицинские и спортивные услуги и др.). Субсчет 237 «Прочие источники» синтетического счета 23 «Финансирование и займы» используется для отражения доходов (кредит субсчета) и расходов (дебет субсчета) при оказании услуг в образовании, здравоохранении, культуре, спорте и туризме. Ежемесячно на этом субсчете отражаются доходы от внебюджетной деятельности (дебет счета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам», кредит счета 237), произведенные расходы (дебет счета 237, кредит счета 211 «Расходы по внебюджетным средствам»). Также отражаются суммы начисленных налогов (НДС, налог на прибыль, налог на недвижимость – дебет счета 237, кредит счета 173 «Расчеты с бюджетом») и определяется финансовый результат (дебет счета 237, кредит счета 410 «Прибыли и убытки»). Структура данного субсчета явно не является аналогом структуры субсчета 280, так как субсчет 237 предполагает наличие прочих источников финансирования, но никак не доходов и расходов от предпринимательской деятельности, которые являются собственными источниками и средствами бюджетной организации. К сожалению, в Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утвержденной постановлением Министерства финансов № 15 от 8 февраля 2005 года нет характеристики каждого субсчета Плана счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета. Это затрудняет использование отдельных субсчетов, придавая не свойственные им характеристики. Субсчет 237 находится в разделе IX «Финансирование и займы», является пассивным счетом и к процессу реализации не имеет никакого отношения. Таким образом, использование субсчета 237 «Прочие источники» как счета реализации категорически неправомерно!

На наш взгляд, необходимо упорядочить применение субсчета 237 «Прочие источники» и отражать на нем по кредиту прочие источники финансирования, полученные от других предприятий и организаций, для выполнения определенных поручений:

- для расчетов с молодыми специалистами, окончившими учебные заведения и выезжающими к месту работы;
- на выплату учащимся средних специальных учебных заведений и студентам вузов стипендий за счет средств предприятий, направивших их на учебу;
- для издания рецензируемых журналов высшими учебными заведениями и др.

По дебету счета 237 отражать использование полученного финансирования. Например, получение вузом средств на выплату стипендий студентам, обучающимся за счет средств предприятия, в учете отразится бухгалтерской записью:

Дебет счета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»;

Кредит счета 237 «Прочие источники»;

Начисление стипендии учащимся и студентам:

Дебет счета 237 «Прочие источники»

Кредит счета 181 «Расчеты со стипендиатами»;

Перечисление денежных средств на карт-счета стипендиатам:

Дебет счета 181 «Расчеты со стипендиатами»;

Кредит счета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

Кредитовый остаток по счету 237 будет характеризовать суммы неиспользованных прочих источников финансирования.

Субсчет 238 «Заемные средства» используется в исключительных случаях для учета заемных средств, которые бюджетные организации получают на условиях возврата при наступлении сроков погашения заемных источников. Также в этой связи надо отметить неправильное название субсчета 238. Если мы говорим о средствах, то это – только активный счет. Таким образом, субсчет 238 необходимо переименовать на «Заемные источники».

Предлагается всем бюджетным организациям при осуществлении хозяйственных операций по внебюджетной деятельности использовать только субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг), 281 «Реализация других материальных ценностей», счета 28 «Реализация». Необходимо также ввести новый субсчет 282 «Внереализационные доходы и расходы» для отражения операций по безвозмездному получению основных средств, материальных ценностей, а также отражению штрафов, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученных от организаций-должников или уплаченных организацией, и оприходования имущества, оказавшегося в излишке при проведении инвентаризации.

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1) при осуществлении предпринимательской деятельности бюджетными организациями использовать для отражения процесса реализации только субсчета: 280 «Реализация продукции (работ, услуг); 281 «Реализация других материальных ценностей»; 282 «Внереализационные доходы и расходы» счета 28 «Реализация»;

2) применять субсчет 237 «Прочие источники» согласно его назначению – для отражения хозяйственных операций по движению прочих источников финансирования;

3) переименовать субсчет 238 «Заемные средства» на «Заемные источники». Разработать подробную Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета исполнения бюджетных смет расходов и смет доходов и расходов внебюджетных средств.

## УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ КАК АЛЬТЕРНАТИВА ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА

**И.В. Замула**, д-р экон. наук, профессор; **А.В. Кирейцева**

*Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир, Украина*

В условиях обострения экологического кризиса и глобальных проблем современности возникла идея устойчивого развития человечества. Цель такого развития – удовлетворение потребностей современного общества, не ставя под угрозу способность будущих поколений, удовлетворять свои потребности. Теория устойчивого развития является альтернативой парадигме экономического роста, которая игнорирует экологическую опасность развития по экстенсивной модели. Экстенсивное развитие экономики предусматривает простое количественное увеличение выпуска продукции за счет увеличения затрат живого труда, сырья и материалов. Следовательно, *экономический рост* представляет собой растущую способность экономики к реализации своих производственных возможностей. Экономическим ростом принято считать увеличение объемов реального валового внутреннего продукта в одном периоде в сравнении с другим. Суть экономического роста заключается в расширенном воспроизводстве тех же товаров и услуг с использованием неизменной технологии.

Любая страна, которая становится на путь научно-технического прогресса и широкомасштабного использования его результатов, должна учитывать такие объективные факторы, как исчерпаемость природных ресурсов, чувствительность окружающей природной среды, экологическую устойчивость и экологическую емкость окружающей среды. Игнорирование указанных факторов приводит к формированию техногенного типа экономического развития (природоёмкого, природоразрушающего), который базируется на использовании искусственных средств производства, созданных без учета экологических ограничений. Характерными чертами такого развития является быстрое использование и истощение невозобновляемых видов природных ресурсов (прежде всего полезных ископаемых) и чрезмерная эксплуатация возобновляемых ресурсов (почвы, лесов и др.) со скоростью, превышающей возможности их восстановления. При этом наносится значительный экономический ущерб, размер которого определяется оценкой деградации природных ресурсов и загрязнения окружающей природной среды в результате человеческой деятельности. Антропогенная нагрузка на окружающую природную среду приближается (а в некоторых регионах Украины приблизилась) к предельной границе ее экологической устойчивости. За ней начинаются кризисные и катастрофические изменения в природе, что негативно влияет на жизнедеятельность человека и общества. Необходимо отметить, что при экономическом росте имеет место несогласованность темпов экономического развития и требований экологической безопасности, доминирование природоёмких отраслей с высоким удельным весом ресурсо- и энергоемких устаревших технологий, сырьевая ориентация экспорта, милитаризация производства, отсутствие культуры труда и потребления и т.д.

Последние десятилетия одной из важнейших долгосрочных целей экономической политики правительства любой страны является стимулирование экономического роста, поддержание его темпов на стабильном и оптимальном уровне. Все это требует четкого представления об экономическом росте, факторах его стимулирования и сдерживания, ведь оно является чрезвычайно сложным явлением.

В отличие от экономического роста, *экономическое развитие* можно определить как переход от одного состояния экономики к другому, когда в новом периоде не только увеличивается производство тех же товаров, а имеет место также производство новых товаров и услуг с использованием новых технологий по сравнению с прошлым периодом. Экономический рост может произойти и в условиях отсутствия экономического развития, в то время как экономическое развитие без экономического роста невозможно. Разница между экономическим развитием и экономическим ростом является фундаментальной для самого понятия «устойчивость». Рост направлен на количественное увеличение масштаба экономики в ее физическом измерении. Это предполагает увеличение объема и скорости материальных и энергетических потоков, проходящих через экономику, количественный рост народонаселения и увеличение объема запасов продуктов человеческого труда. Развитие предполагает качественные усовершенствования в структуре, конструкции и композиции физических объемов и потоков.

Проблема обеспечения устойчивого развития, которая наблюдается в современном обществе, является одной из наиболее актуальных мировых проблем. Она превратилась в важную составляющую внешней и внутренней политики многих государств. Особенностью проблемы устойчивого развития является то, что острота ее со временем не уменьшается, а только возрастает. В связи с ресурсным и экономическим кризисом, который сейчас наблюдается в большинстве стран мира, в том числе и в Украине, а также общим ухудшением состояния здоровья населения и загрязнением окружающей среды возникла насущная потребность считать устойчивость главным приоритетным направлением развития общества, а также всех его сфер. Проводятся масштабные научные исследования решения проблемы устойчивого развития как на глобальном, так и на региональном и местном уровнях. Изначально особая роль в формировании концепции устойчивого развития на мировом уровне (со всеми ее дальнейшими национальными и региональными ответвлениями) принадлежит научным разработкам.

Главным результатом работы мирового сообщества в направлении перехода на принципы устойчивого развития является то, что подавляющее большинство развивающихся стран уже встали на этот путь, в них начались соответствующие трансформационные процессы. Переход к устойчивому развитию является очень важным и для Украины. Для реализации его принципов в Украине есть все основания, главными из которых являются:

- 1) существенно деградированная среда и высокий уровень загрязнения: по сравнению с европейскими государствами, Украина имеет самый высокий интегральный показатель антропогенных нагрузок на природную среду практически на всей территории. Официально признанный международный статус Украины

относительно ее экологического состояния и уровней загрязнения окружающей среды – зона «экологического бедствия»;

2) кризисное состояние экономики: по мнению ведущих украинских специалистов, кризис экономики должен быть использован для строительства новой структуры хозяйства на совершенно новых принципах.

Переход к устойчивому развитию – эволюционный процесс, требующий решения широкомасштабных взаимосвязанных экологических, социальных и экономических задач. При этом одни и те же факторы могут быть причиной негативного экологического воздействия и в то же время создавать существенные препятствия действиям в сфере управления и регулирования экономическими процессами, направленными на устранение негативных экологических последствий. Поэтому для достоверной оценки ситуации необходимо взаимосогласованное рассмотрение вопросов обеспечения устойчивого развития, а также энергетической, экологической и экономической безопасности.

С целью конкретизации наиболее общих задач мирового масштаба для отдельных стран на базе документов конференции в Рио-де-Жанейро уже подготовлен ряд национальных и региональных концепций устойчивого развития, в частности, в США, Англии, Нидерландах, России, Беларуси, Казахстане. В Украине подготовлен и представлен на рассмотрение Верховного Совета проект такой концепции (1997 г.), который был одобрен на заседании Президиума Национальной академии наук Украины. С 1998 года на страницах «Вестника НАН Украины» началась публикация ряда материалов о принципиальных основах концепции устойчивого развития. Во втором, доработанном, проекте этого документа (2000 г.) устойчивое развитие определено как процесс развития государства на основе согласования и гармонизации социальной, экономической и экологической составляющих с целью удовлетворения потребностей современных и будущих поколений. При этом «основой устойчивого развития является паритетность отношений в триаде человек – экономика – природа. Устойчивое развитие обобщает в себе процесс выживания и воспроизводства генофонда нации, активизацию роли каждого человека в обществе, обеспечение его прав и свобод, сохранения окружающей природной среды, формирования условий для восстановления биосферы и ее локальных экосистем, ориентацию на снижение уровня антропогенного воздействия на природную среду и гармонизацию развития человека в природе». Правда, анализ того, что сегодня написано об устойчивом развитии, оставляет больше вопросов, чем конкретные методические положения и информационные основы.

Следовательно, для перехода Украины, а также стран ближнего зарубежья, на путь устойчивого развития необходимо решить целый комплекс проблем. Также должны быть решены следующие основные задачи: отказ от таких процессов развития общества, которые приводят к его деградации, создание целостной системы законодательства в сфере устойчивого развития; введение действенного экономического механизма природопользования и природоохранной деятельности; совершенствование процедур доступа к информации по вопросам окружающей среды и здоровья.

## **СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ОХРАНУ И РАЦИОНАЛЬНОЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫХ РЕСУРСОВ: УКРАИНА, БЕЛАРУСЬ**

**И.Д. Лазаришина**, *д-р экон. наук, профессор*; **Н.С. Качан**  
*Национальный университет водного хозяйства и природопользования,  
г. Ровно, Украина*

Вопрос о взаимосвязи между экономическим развитием и ухудшением состояния окружающей среды был впервые включен в международную Повестку дня в 1972 году на Конференции ООН по проблемам окружающей человека среды, проходившей в Стокгольме [1]. Сегодня осознание необходимости содействия и поддержания окружающей среды находит отражение практически во всех областях деятельности не только Организации Объединенных Наций, но и правительств всех стран мира. Охрана окружающей среды входит составной частью в любую деятельность в области экономического и социального развития. Не является исключением экологическая политика двух соседних государств: Украины и Беларуси.

Правительство Украины и Правительство Республики Беларусь, принимая во внимание опыт, накопленный в области международного природоохранного сотрудничества, а также Всемирную хартию природы 1982 года, Декларацию Рио, Повестку дня на XXI век, принятые конференцией ООН по охране окружающей среде и развитию в 1992 году, договорились развивать и расширять взаимное сотрудничество в области охраны окружающей среды на благо своих народов, способствовать дальнейшему углублению экономических и научно-технических связей с целью решения совместными усилиями глобальных и региональных экологических проблем [2].

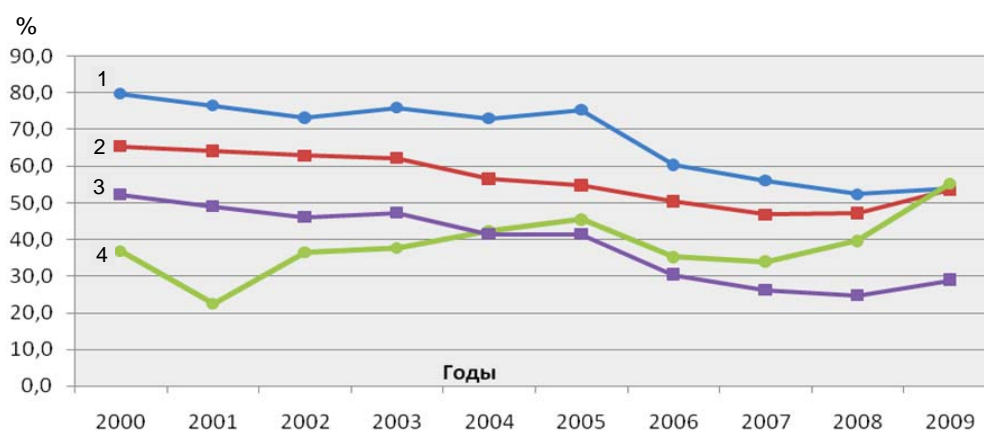
Для успешной реализации экологической политики, первоочередного решения наиболее важных экологических проблем, оптимального расходования средств на эти цели, осуществляется планирование деятельности по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, выполнение которых должно основываться на соответствующем финансировании. Его источниками, согласно национальному природоохранному законодательству Республики Беларусь, выступают средства республиканского и местных бюджетов, государственных целевых бюджетных фондов охраны природы, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, граждан, кредиты банков, иностранные инвестиции и иные внебюджетные источники. В Украине основным источником финансирования инвестиций в природоохранные объекты в 2009 году были средства государственного и местного бюджетов – 50,8 % всех инвестиций. Собственные средства предприятий и организаций составили 39,0 %, другие источники финансирования – 10,2 %. Природоохранные мероприятия осуществлялись предприятиями, организациями и учреждениями регионов за счет собственных средств, которые составляли почти 100 % от общей суммы текущих расходов.

Согласно международным стандартам комплексного эколого-экономического учета затратами на охрану окружающей среды являются все виды затрат, на-

правленные на предотвращение, сокращение или ликвидацию загрязнения, других видов вредного воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую природную среду, при оказании услуг или использовании продукции, а также на сохранение биоразнообразия и среды обитания [3].

Проведение природоохранных мероприятий требует значительных капитальных вложений и эксплуатационных (текущих) расходов. Потребность в капитальных вложениях, как правило, в значительной степени превышает возможности государственного бюджета и тратить их следует так, чтобы получить максимально возможную отдачу, дать наибольший экономический эффект.

В своем исследовании мы остановились на анализе затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов как таковых, что преобладают в структуре этих затрат по компонентам. Водопотребление и водоотведение являются основными показателями, характеризующими эффективность развития водного хозяйства и структуру водопользования. С целью сопоставления данных по затратам на охрану и рациональное использование водных ресурсов рассматривалась динамика удельных капитальных и текущих расходов в общих затратах на охрану окружающей среды.



- 1 – Текущие затраты на охрану и рациональное использование водных ресурсов (Беларусь), %
- 2 – Текущие затраты на охрану и рациональное использование водных ресурсов (Украина), %
- 3 – Капитальные затраты на охрану и рациональное использование водных ресурсов (Беларусь), %
- 4 – Капитальные затраты на охрану и рациональное использование водных ресурсов (Украина), %

Сравнительная динамика удельных затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов: Республика Беларусь, Украина [4, 5]

На рисунке видим, что динамика удельных затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов в Украине и Беларуси имеет схожую картину. В 2005 году произошло их снижение, а 2008 год ознаменовался началом увеличения. В Республике Беларусь и капитальные, и текущие затраты на охрану и рациональное использование водных ресурсов являются выше, нежели в Украине. Если в Украине сохраняется пропорциональность изменения удельного веса как капитальных, так и текущих расходов, то в Беларуси за последние годы преобладает увеличение удельного веса капитальных расходов на охрану и рациональное использование водных ресурсов, и уменьшение текущих.

Экологический эффект заключается в ограничении негативного воздействия на окружающую среду и улучшении его состояния и проявляется в уменьшении объемов загрязнений, поступающих в среду, и степени ее загрязнения. В Украине уровень сбросов загрязненных вод среди всех сбросов в водные объекты значительно выше, нежели в Беларуси. В последние годы произошло существенное их уменьшение, но это обусловлено, главным образом, кризисом в промышленности. Ведь мощности очистных сооружений, после которых сточные воды отводятся в водные объекты, в Украине не увеличиваются, а наоборот уменьшаются. В Беларуси наблюдается, хотя и незначительное, но увеличение мощностей очистных сооружений. Увеличение возможности очистки сточных вод является также показателем эффективности затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов.

В целом исследование показало присутствие значительных проблем в охране и рациональном использовании водных ресурсов обоих государств. Но в Беларуси этот вопрос решается на практическом уровне, путем перераспределения затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов в сторону инвестиций в основной капитал, что дало свои положительные изменения. Следует отметить и высокий уровень предоставления аналитической информации по количественному и качественному состоянию, потреблению и отведению воды как статистическими органами (Национальный статистический комитет Республики Беларусь), так и соответствующими ведомствами (Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь), научно-исследовательскими и общественными организациями. В Украине проблема охраны водных ресурсов решается несколько в ином русле, в частности присутствует сильная законодательно-нормативная база, деятельность по охране и рациональном использовании водных ресурсов является составляющей общенациональной экологической политики, реализацией которой занимается Министерство экологии и природных ресурсов Украины. Текущую регуляторную деятельность осуществляет Государственное агентство водных ресурсов, задачей которого является совершенствование правового регулирования хозяйственных и административных отношений между государством и субъектами хозяйствования, недопущение принятия экономически нецелесообразных и неэффективных регуляторных актов, устранение препятствий для развития хозяйственной деятельности.

В заключение можно сказать, что тесное сотрудничество между государствами в области охраны окружающей среды сегодня будет способствовать эффективному решению глобальных и региональных экологических проблем в будущем.

## ЛИТЕРАТУРА

1. ООН и устойчивое развитие [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.un.org/ru/development/sustainable/>
2. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про співробітництво в галузі охорони навколишнього середовища. Дата підписання: 16.12.1994 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU94368.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU94368.html).



3. Комплексный экологический и экономический учет: Оперативное пособие / ООН; Департамент по экон. и соц. вопросам; Стат. отдел; Программа ООН по окружающей среде и развитию; Подразделение экономики и торговли; Отдел технологии, промышленности и экономики. – Нью-Йорк: ООН, 2001. – 201 с.
4. Национальный статистический комитет Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/envir.php>.
5. Статистичний щорічник України за 2009 рік / за ред. О.Г. Осауленка. – Держкомстат України. – Київ: ТОВ «Видавництво “Консультант”», 2010.

## **ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Л.В. Масько**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь ориентирует субъекты хозяйствования на экологизацию производства и выпуск экологически чистой продукции. В свою очередь полная и достоверная учетная информация об обязательствах экологического характера необходима для эффективного осуществления хозяйственной деятельности, основанной на принципах рационального природопользования.

Вместе с тем в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь отсутствует определение понятия «экологические обязательства». Оно упоминается в экономической литературе отечественных и зарубежных авторов, но его сущность как объекта бухгалтерского учета при этом однозначно не раскрывается.

При исследовании порядка отражения в учете экологических обязательств, авторы В.Ф. Палий и В.В. Палий рассматривают данную категорию как резерв предстоящих расходов и платежей: «Начисление суммы экологических обязательств (резервов) представляет собой процесс, как бы обратный процессу начисления амортизации на основной капитал» [1, с. 646]. Включая в себестоимость производства отчисления на предстоящие экологические расходы, можно за счет выручки от реализации создать резервный фонд экологических обязательств для расходования на устранение экологических нарушений в будущем» [1, с. 646].

Как отмечает О.В. Латыпова, «Экологические обязательства субъектов хозяйствования возникают при потреблении на производственные цели природных ресурсов (сырья, материалов, биоресурсов), образования и размещения в окружающей среде безвозвратных отходов производства, прочем техногенном воздействии на биосистему (наличие высокого уровня шума, излучения и т.п.)» [2, с. 39].

Исследуя систему экономико-экологических показателей, Т.Н. Чепракова выделяет различные их виды, и одним из них – экологические обязательства: «В зависимости от назначения могут быть выделены плановые или нормативные показатели (например: норматив платы организации за выброс загрязняющих

веществ в атмосферу), статистические показатели (например, экономический ущерб национальной экономике от истощения почвы) и аналитические показатели (например, сумма экологических обязательств организации)» [3, с. 40].

Муруева Э.К. относит к экологическим обязательствам следующие расчеты [4, с. 18 – 20]:

- по экологическим налогам и сборам (счет 68);
- по текущим экологическим обязательствам (счет 76).

Как отмечает К.С. Саенко, «...выделение расчетов по платному природопользованию как одного из видов расчетов в системе бухгалтерского учета обусловлено:

- платностью использования природных ресурсов;
- платностью загрязнения окружающей природной среды (в дальнейшем – платность за негативное воздействие на окружающую среду);
- необходимостью определения предприятием затрат по погашению задолженности по данным экологическим платежам» [5, с. 172].

Профессор Центра исследований социального и экологического учета при Университете Данди (Шотландия) Р. Грей выделяет категорию «условные обязательства»: «...(например, по загрязненным землям, «бесхозным» выбросам или сбросам); затраты, связанные с природоохранными мероприятиями (например, в связи с восстановлением, утилизацией, повторным использованием отходов, расходами на охрану, юридическую защиту); обязательства по капиталу; амортизация оборудования, оценка основных фондов, а также политика налоговой дискриминации в случае использования старых (более загрязняющих) технологий» [6, с. 29].

Таким образом, общим для всех изложенных подходов является отсутствие исчерпывающего определения экономической сущности понятия «экологические обязательства» как объекта бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что некоторые авторы не дают им определения (О.В. Латыпова, Т.Н. Чепракова, Р. Грей). Мнения других, в зависимости от изложенных позиций, можно разделить по двум направлениям:

1) экологические обязательства – это расчеты по юридическим обязательствам, связанным с возмещением вреда, причиненного окружающей среде (Э.К. Муруева, К.С. Саенко);

2) экологические обязательства – это расходы (текущие, будущие) по оздоровлению экологической обстановки, осуществляемые за счет резервного фонда, созданного на эти цели (В.Ф. Палий, В.В. Палий).

Как видно, в сложившихся подходах авторов нет четкой разницы в определении экологических обязательств как объекта учета – средства ли это (активы) или источники их создания (пассивы).

Следует отметить, что отсутствие границы в определении эколого-ориентированных терминов, отмечал в своем докладе Генеральный секретарь Межправительственной рабочей группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности в марте 1991 года на Девятой сессии Экономического и Социального Совета: «Некоторые специалисты в области учета считают, что

нынешние концепции и системы учета не в полной мере обеспечивают возможность отражения экологических проблем и что необходимо разработать новую систему, в рамках которой были бы по-новому определены границы между активами и обязательствами» [7, с. 24].

Опираясь на все вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что экологические обязательства как объект бухгалтерского учета будут обладать общими признаками обязательств вообще, а также иметь специфические. Проведя исследование нормативной и специальной экономической литературы, выделим их в зависимости от подходов к определению понятий «обязательства» и «экология». Группировку представим в таблице.

#### Группировка общих и специфических признаков экологических обязательств

Общие признаки как обязательств вообще	Специфические признаки как обязательств, содержащих экологическую составляющую
<ul style="list-style-type: none"> <li>- задолженность организации;</li> <li>- возникает в результате хозяйственных операций;</li> <li>- погашение приводит к уменьшению (выбытию, оттоку) ресурсов предприятия, содержащих экологическую выгоду или увеличению капитала</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- задолженность организации, обусловленная взаимоотношениями с окружающей средой в процессе осуществления природоохранной или хозяйственной деятельности</li> </ul>

*Примечание.* Собственная разработка.

Таким образом, на основании проведенного исследования литературных источников, законодательных актов и нормативных положений предлагается следующее определение экологических обязательств как объектов бухгалтерского учета: *задолженность организации, обусловленная взаимоотношениями с окружающей средой в процессе осуществления природоохранной или хозяйственной деятельности, погашение которой приведет к уменьшению (выбытию, оттоку) ресурсов, содержащих экологическую выгоду, или увеличению капитала.* Данное определение позволит привести в соответствие терминологию, применяемую в нормативных документах по бухгалтерскому учету, а также будет способствовать формированию полной и достоверной учетной информации об экологических обязательствах субъектов предпринимательства, отвечающей всем современным требованиям ее пользователей, необходимой для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и рациональному природопользованию.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Палий, В.Ф. Финансовый учет: учеб. пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2001. – 672 с.
2. Латыпова, О.В. Учетно-аналитическое обеспечение системы экологического менеджмента предприятия: моногр. / О.В. Латыпова. – Минск: Бестпринт, 2003. – 228 с.

3. Чепракова, Т.Н. Бухгалтерский экологический учет в системе управления организациями АПК (на примере отраслей растениеводства Ставропольского края): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т.Н. Чепракова, Ставрополь, 2006. – 166 с.
4. Муруева, Э.К. Экологические аспекты бухгалтерского учета: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Э.К. Муруева; С.-Петербург. гос. лесотехн. акад. им. С.М. Кирова. – СПб., 2007. – 24 с.
5. Саенко, К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
6. Грей, Р. Экологический учет: введение в основные проблемы / Р. Грей // Экологический учет и аудит: сб. ст. – М.: ФБК – ПРЕСС, 1997. – 192 с.
7. Экологический учет для предприятий. Конференция ООН по торговле и развитию: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.

### **ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ ФОНД КАК ФАКТОР ФОРМИРОВАНИЯ УСТОЙЧИВОСТИ ЛОКАЛЬНЫХ ЭКОЛОГО-СОЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СИСТЕМ**

**Г.В. Миренкова**, *канд. экон. наук, доцент*  
*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,*  
*г. Горки, Республика Беларусь*

Стратегия устойчивого развития предполагает приоритет экологических ценностей как основы жизнедеятельности населения определенной территориальной системы и как средство сохранения природно-ресурсного потенциала, обеспечения сбалансированности эколого-социально-экономической системы определенного региона. Концентрация загрязнений в результате хозяйственной деятельности и их влияние на социально-экономическое развитие проявляется прежде всего на конкретной территории, где расположены объекты хозяйствования.

В процессе социально-экономического развития общество существенно усилило давление на природную среду. Природно-ландшафтный потенциал сельских территорий в отличие от человеческого и производственного капитала трансформировался из избыточного в лимитирующий фактор материального производства при усилении экологических проблем, вызванных внутренними и внешними факторами. По-прежнему остаются высокими количество потребляемых природных ресурсов и электроэнергии, а также объемы отходов на единицу продукции при недостаточно высокой экологической безопасности применения токсичных химических веществ и биотехнологий.

Переход региональных систем к устойчивому развитию предполагает разработку социально-экономического механизма охраны окружающей среды. Природоохранная деятельность организовывается и управляется государственными органами, юридическими лицами и гражданами. Ее цель – сохранение и восстановление природной среды, рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов, предотвращение загрязнения, деградации, повреждения, исто-

щения, разрушения, уничтожения и иного вредного воздействия на окружающую среду хозяйственной и иной деятельности и ликвидацию ее последствий. Два взаимосвязанных и взаимодополняющих процесса в экологическом регулировании – это территориальный природный потенциал и хозяйственная деятельность.

Особая роль регионального уровня в концепции устойчивого развития связана с тем, что именно на конкретной территории экономический потенциал взаимодействует с природной средой, и эти две составляющие обеспечивают формирование развития условий жизни населения.

Мировые тенденции создания экологических программ формируются как с точки зрения формирования экономического механизма, так и укрепления гражданской экологически-ориентированной позиции в защите окружающей среды. Спектр изучения экологических проблем многообразен. С точки зрения уменьшения нагрузки на природную систему в научных исследованиях рассматривается два подхода. Первый подход предполагает сокращение или стабилизацию потребления природных ресурсов и объема загрязнений, второй – рост производства за счет совершенствования технологий, внедрения малоотходных и ресурсосберегающих технологий, использования вторичных ресурсов и отходов, что предусматривает структурную перестройку экономики в пользу экологической и социальной составляющей территориальных систем.

Отсутствие информации, необходимой для анализа изменения экологической ситуации, нередко приводит к усугублению экологических проблем и к обострению социальной напряженности, связанной с воздействием производственной деятельности на окружающую среду. Обработка и распространение информации об использовании природных ресурсов и состоянии окружающей среды, а также проводимых природоохранных мероприятиях, важный аспект реализации концепции устойчивого развития.

Сельскохозяйственное производство в отличие от других отраслей народного хозяйства в наибольшей степени связано с рациональным использованием природных ресурсов, которые составляют основу функционирования агропромышленного комплекса. Интенсификация сельского хозяйства на основе механизации, мелиорации и химизации производства способствовала увеличению производства продукции растениеводства и животноводства. Однако в условиях интенсивного ведения сельского хозяйства научно-технические достижения использовались односторонне – для получения экономических результатов, вопросы экологии решались без учета комплексности развития территориальных систем. И даже применение концепции TOTAL QUALITY MANAGEMENT (всеобъемлющего менеджмента качества) не всегда может обеспечить устойчивое развитие ЭСЭ-системы сельских территорий при отсутствии механизма его реализации.

В этой связи следует отметить, что экологическое сельское хозяйство не имеет ни в одной стране мира динамического развития, притом, что это качественный путь одновременного получения продукции и охраны окружающей среды. Это доказывает тот факт, что пока еще только институциональная система является регулятором соответствующих пропорций экономического роста и при-

родоохранной деятельности. Объединяющим началом этой системы должны быть принципы устойчивого развития, которые формулируют возможные границы содействия экономическому развитию и обеспечению благоприятной окружающей среды на основе научно обоснованного сочетания экологических, экономических и социальных интересов.

Нагрузка на окружающую среду в республике существенно различается для разных территорий, и *местный уровень реагирования* должен преобладать в природоохранной деятельности. Для этого необходимо:

- сформировать в соответствии с уровнем управления основные природоохранные функции;

- разработать компенсационный механизм комплексного реагирования на ущерб, причиненный природной системе на местном уровне, который должен осуществляться не через бюджетный механизм и налоговую систему, а использование отраслевого экономического механизма, направленного на компенсационные мероприятия с использованием элементов учетной политики;

- создать экологический фонд в системе бухгалтерского учета в каждой организации за счет отчислений по экологически опасным технологиям и основным средствам, затрагивающим при производственной деятельности природную экосистему;

- использовать данный фонд на местном уровне в пределах зоны нанесения ущерба с учетом их регламентации органами общественного управления, что позволяет использовать один из основных принципов гласности и общественного контроля;

- затраты по природоохранным мероприятиям погашать за счет созданного фонда и включать их в себестоимость продукции, что позволит на основе рыночного механизма исключать наиболее вредные виды производств или модернизировать технологический процесс, уменьшая вред природной системе.

Основные мероприятия, наиболее характерные для сельских территорий, которые необходимо финансировать из данного фонда, должны быть следующие:

- *предупреждающие* – в них следует включать оповещение местных жителей при применении гербицидов и других средств защиты растений в пределах дорожной сети, лесных массивов и населенных пунктов;

- *контролирующие* – воздействие экономической деятельности (прежде всего химизации агропроизводства) на качество питьевой воды в колодцах сельских населенных пунктах и других водных источниках;

- *восстанавливающие* – при нанесении ущерба земельным, водным или другим природным ресурсам.

Такой механизм позволяет установить взаимодействия природной, хозяйственно-экономической, социальной, финансовой сфер, обеспечить контроль местной общественности, прежде всего жителей сельских территорий, которым из-за их малочисленности в поселениях приходится жить в полном неведении о концентрации на их территории высокого уровня химизации агропроизводства и мерах по их защите.

## **КОНЦЕПЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО КАПИТАЛА КАК ОСНОВА ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

**А.В. Неверов**, *д-р экон. наук, профессор*; **И.П. Деревяго**, *канд. экон. наук, доцент*  
*УО «Белорусский государственный технологический университет»,*  
*г. Минск, Республика Беларусь*

По мере своего развития общество все чаще сталкивается с проблемами экологического характера, которые сложившаяся система экономических отношений решить не в состоянии. Стремление к материальному благополучию, ставшее главной движущей силой человеческой деятельности, в итоге привело к тому, что окружающая природная среда во многих случаях рассматривается исключительно с потребительской точки зрения, а если и затрагиваются вопросы ее сохранения, то, как правило, в рамках категории «внешних для экономики эффектов».

На современном этапе истощение природно-ресурсного потенциала становится главным ограничителем развития, а на первый план выходят эколого-ресурсные потребности, связанные с самосохранением человека и цивилизации. Формирование новой структуры потребностей предполагает переориентацию ценностных приоритетов в социально-экономических отношениях.

Рассматривать данный процесс целесообразно в рамках концепции устойчивого развития, ориентированного на реализацию долгосрочных интересов общества. Одним из наиболее содержательных его индикаторов выступает величина национального капитала. Она включает физический, природный и человеческий капиталы и характеризует резервы развития, его природно-ресурсную, социальную основу, которые и обеспечивают устойчивость.

Отмечая важность всех трех компонентов национального капитала, необходимо понимать, что возможность выполнения той или иной системой своих функций определяется в первую очередь элементами, в наибольшей степени ограниченными по сравнению с уровнем потребностей, или критическими элементами. На современном этапе критическим элементом в системе экономических отношений является природный капитал, роль которого по мере увеличения дефицитности естественных ресурсов выходит на первый план. При этом в структуре природного капитала особая роль отводится экологическим элементам. Более того, сегодня именно экологические, а не сырьевые факторы становятся главным ограничителем развития [1].

Очевидно, что переход к устойчивому развитию возможен только при условии гарантированного воспроизводства ресурсов экосистем, которые обеспечивают необходимое качество окружающей среды. Решение данной задачи требует адекватного учета экологических элементов в рамках экономических отношений (т. е. интернализации внешних эффектов). Данное обстоятельство предполагает выделение в структуре природного капитала экологического капитала, под кото-

рым целесообразно понимать стоимость целостной совокупности ресурсов экосистем, способных воспроизводить (сохранять) экологическое равновесие и связанные с ним блага, необходимые для удовлетворения экологических потребностей.

Вовлечение экологического капитала в воспроизводственные отношения подразумевает экономико-стоимостной анализ данной категории. В первую очередь это касается ценообразования в экологической сфере, поскольку цена и ее структура является центральным инструментом регулирования воспроизводственных (и распределительных в том числе) процессов в экономике.

Проблему ценообразования в отношении экологического капитала целесообразно рассматривать в системе экологического спроса и экологического предложения [2]. Экологический спрос является функцией экологических потребностей. Причиной его возникновения становятся дополнительные издержки (прямые либо альтернативные), связанные с необходимостью сохранения определенного качества окружающей среды (т.е. удовлетворение экологических потребностей для общества становится платным).

Экологическое предложение обеспечивается функционированием экосистем, которые, активно участвуя в биосферном круговороте веществ, выполняют функцию поддержания экологического равновесия и удовлетворяют таким образом экологические потребности (спрос).

Современное ценообразование учитывает издержки производства и спрос, которые отражают узко индивидуальные краткосрочные рыночные интересы. По этой причине ряд экологических благ несмотря на рост их ограниченности не получают адекватной оценки, а значит, в экономике отсутствуют стимулы к их воспроизводству. Переход к устойчивому развитию предполагает формирование новых ценностных критериев и институциональных условий, направленных на ликвидацию так называемых «провалов» рынка в отношении экологических благ, что должно изменить структуру потребностей и характер учета издержек. Это позволит получить цену экологического капитала, которая будет соответствовать интересам его устойчивого воспроизводства.

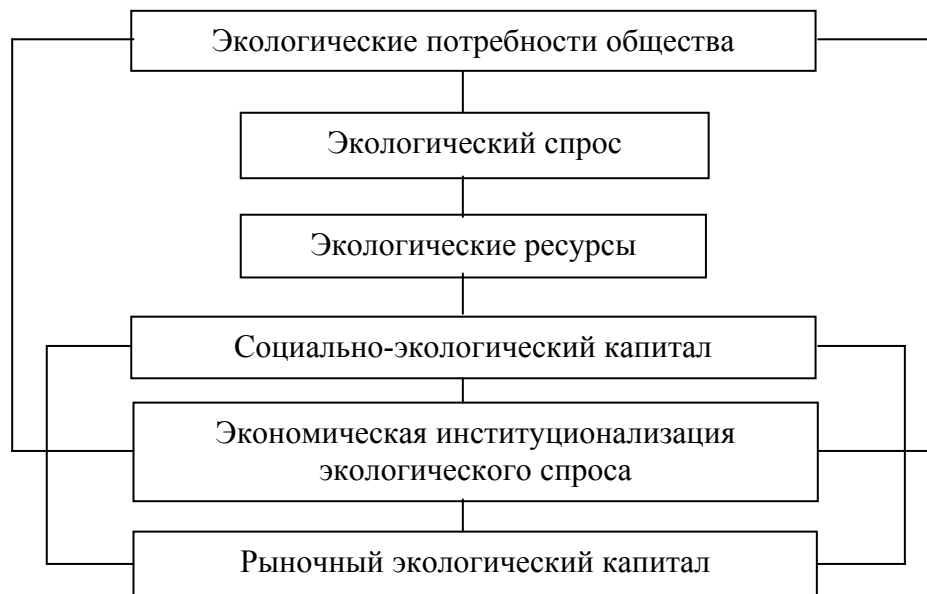
В то же время практическая реализация экологоориентированного ценообразования усложняется по причине принципиального отличия экологического капитала (и природного в целом) от физического. Последний является результатом экономической деятельности, его предложение создается человеческим трудом, т.е. требует предварительных затрат, поэтому его экономическая ценность и необходимость воспроизводства осознаются достаточно своевременно, как только возникает спрос.

Изначальное экологическое предложение определяется природными условиями и ресурсами, которые существуют независимо от человеческой деятельности. По мере роста экономики отмечается постоянное увеличение экологического спроса при снижении предложения экологических благ. При этом осознание их ограниченности (в силу инерционности современной экономической системы) приходит с опозданием. В результате нарастает дисбаланс между спросом



и предложением, из-за чего резко увеличиваются издержки, связанные с необходимостью замещения или воспроизводства ресурсов экосистем.

Как можно увидеть, основной проблемой экологоориентированного ценообразования является недооценка экологического спроса. Поэтому ключевой задачей становится его институционализация. В данном контексте стоит отметить, что экономическое содержание экологического капитала во многом определяется характером институционализации экологического спроса в рамках конкретной экономической системы (рисунок).



Экономическое содержание экологического капитала

В широком понимании экологический капитал представляет собой первичную основу существования человека, являясь базовой социально-экономической категорией воспроизводства. Однако свое непосредственное стоимостное выражение величина капитала принимает только в условиях, когда экологические блага становятся объектом конкретных экономических отношений (рыночных или псевдорыночных) в рамках определенной институциональной системы. Определяющую роль в формировании и институционализации экологического спроса играет фактор осознания обществом ограниченности и первоочередной значимости для устойчивого развития ресурсов экосистем. На практике это означает, что при отсутствии рыночных механизмов приоритет отдается нормативному регулированию воспроизводственных процессов в экологической сфере. Реализация нормативного принципа будет определять формирование новых ценностных ориентиров в экономической деятельности, которые в свою очередь должны содействовать экологизации спроса и воспроизводственных отношений в целом.

Процесс экологизации спроса подразумевает необходимость перераспределения части созданной стоимости (из общей величины совокупного спроса) на

восстановление экосистем и сохранение экологических ресурсов. Формально данное требование будет означать выполнение следующих условий:

$$\Delta S_e \geq \Delta D_e ; \quad (1)$$

$$P_d \geq P_s , \quad (2)$$

где  $\Delta S_e$  – прирост экологического предложения;  $\Delta D_e$  – прирост экологического спроса;  $P_d$  – цена экологического спроса (обычно выступает в виде экологических налогов, прочих платежей);  $P_s$  – цена экологического предложения (издержки на воспроизводство экосистем).

Проведение экологической политики в соответствии с условиями (1), (2), основанное на формировании и институционализации экологического спроса позволит обеспечить опережающий рост предложения дефицитных экологических благ.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Медоуз, Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Д. Медоуз, Й. Рандерс; пер. с англ. – М.: ИКЦ «Академкнига», 2007. – 342 с.
2. Неверов, А.В. Экологический капитал: содержание и теория воспроизводства / А.В. Неверов, И.П. Деревяго, Д.А. Неверов // Механизм экономического регулирования. – 2010. – № 3, Т. 1. – С. 32 – 45.

### **РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЗАЩИТЕ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ, ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ**

**О.Л. Островская**, канд. экон. наук, доцент

*ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский университет экономики и финансов»,  
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

В ряду причин глобальных изменений климата техногенное воздействие производственной деятельности на окружающую среду признается одним из ключевых факторов. Последствия этих изменений не имеют государственных границ и столь существенны, что требуют принятия комплексных мер по защите окружающей среды в целях обеспечения экологической безопасности мировым сообществом в целом. Начиная с 90-х годов XX века разработка таких мер приняла системный межгосударственный характер. В результате были выработаны ряд требований, обобщенных в Рамочной конвенции ООН об изменении климата (1992 г.) [1], Киотском протоколе (1997 г.) [2], одобренных рядом государств и других более поздних документов, принятых в их развитии. Данные требования распространяются на большинство промышленных отраслей и сводятся к контролю и мониторингу объемов выбросов на основе подготавливаемой отчетно-

сти технического характера. Их выполнение государствами-участниками обсуждается на проводимых на регулярной основе сессиях Конференций сторон Рамочной конвенции ООН об изменении климата (UNFCCC). Однако помимо участия государств в решении вопросов экологической безопасности, необходимо прямое участие бизнеса в этом процессе, поскольку именно деятельность бизнес-структур оказывает влияние на изменение климата, и именно они должны стать активными участниками выполнения международных требований по экологической безопасности.

В настоящее время участие бизнеса в этом процессе в большинстве случаев происходит опосредствованно, через взаимодействие с надзорными государственными органами. Основное внимание в регулировании отводится техническим инструментам управления выбросами парниковых газов и других вредных веществ. В результате в настоящее время широко применяются такие механизмы, как оперативный, технический учет и инвентаризация вредных выбросов, включающие идентификацию источников выбросов по категориям, расчет выбросов на основе коэффициентов эмиссии с последующим пересчетом в тонно-эквиваленты, например CO<sub>2</sub>-эквивалента. Разработан ряд нормативных документов, регулирующих этот процесс. Так, методической основой для проведения технической инвентаризации выбросов парниковых газов служит Руководство по инвентаризации, подготовленное Международной группой экспертов по изменению климата (Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC). Для компаний, корпораций и отраслевых объединений Институтом мировых ресурсов (World Resource Institute, WRI) и Всемирным бизнес-советом по устойчивому развитию (World Business Council for Sustainable Development, WBCSD) разработан специальный стандарт по учету выбросов парниковых газов, так называемый WRI/WBCSD GHG Protocol.

Однако сегодня однозначно понятно, что учет только технических характеристик недостаточен для эффективного управления процессами экологической безопасности. Масштаб работ в этом направлении позволяет говорить об интенсивном развитии нового направления экономики – низкоуглеродной, «зеленой», экономики. Любая экономика должна быть управляема. Это в свою очередь требует соответствующих экономических данных и информации, необходимых для принятия управленческих решений, оценки рисков, принятия ответных мер в отношении оцененных рисков, экономических данных о специфических элементах рыночного механизма управления вопросами экологии. Например, таких как система торговли квотами на выброс для организаций разных отраслей.

Отсутствие такого рода данных приводит к определенным трудностям при принятии управленческих решений по вопросам защиты окружающей среды, оценке стратегических и операционных рисков деятельности организаций в результате изменений климата. Потребность в системной экономической информации ощущается и при принятии обязательств по ограничению и сокращению выбросов парниковых газов, принятых на межгосударственном уровне. Зачас-

тую препятствием для их реализации является недостаточная проработанность экономических вопросов.

К наиболее характерным информационным потребностям «зеленой» экономики можно отнести: данные, необходимые для принятия управленческих решений об источниках финансирования экологических мероприятий, предусмотренных стратегиями организаций; данные, необходимые для разработки мер государственного регулирования при формировании бюджетных политик в виде государственной поддержки вопросов защиты экологии системой предоставляемых субсидий, субвенций, льготных государственных кредитов, иных мер государственной финансовой поддержки, или усиления фискальных механизмов за нарушение экологических требований.

В этой связи разработка методологических вопросов бухгалтерского учета «зеленой» экономики становится одной из актуальных тем современного развития теории и практики финансового учета. Совершенствование бухгалтерского учета по экологическим вопросам следует рассматривать как реальный рычаг борьбы за экологическую безопасность.

Важность решения экологических вопросов бухгалтерского учета привела к формированию в 2006 году Международной федерацией бухгалтеров специального Совета по стандартам раскрытия информации о климате. К первоочередным мерам, решаемым Советом, относятся вопросы разработки общепринятых требований к представлению информации по экологическим вопросам в системе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Цель подготовки уточнений отчетности по вопросам экологии заключается в том, чтобы повысить доступность информации, необходимой для принятия управленческих решений, основанных на критериях, связанных с предоставлением гарантий в части данных финансовой отчетности. Основным направлением развития обоснованно выбрана гармонизация данных системы технических отчетов, широко используемых на практике, с данными финансовой отчетности, и разработка требований к раскрытиям информации в финансовой отчетности. Реализация такого подхода позволит повысить эффективность регулирования в результате получения публичной, системной экономической информации, необходимой для принятия управленческих решений по вопросам экологии.

Современные исследования в этой области позволяют говорить о двух направлениях развития требований к раскрытиям экологических вопросов в финансовой (бухгалтерской) отчетности – добровольных и обязательных.

В основу добровольных раскрытий могут быть положены требования кодексов лучшей практики корпоративного поведения. Требования по обязательным раскрытиям должны вводиться на государственном, законодательном уровне. Так, например, в Российской Федерации в Закон о бухгалтерском учете введено требование о раскрытии в финансовой отчетности информации об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности [3]. В Японии существуют требования об обязательных раскрытиях о выбросах в финансовой отчетности [4]. Структура раскрытий может иметь следующий вид: *добровольные*

*раскрытия* по вопросам защиты окружающей среды: риски влияния климатических изменений – операционные, рыночные, репутационные; основные положения стратегии в области защиты окружающей среды; *обязательные раскрытия* о выполнении требований, соответствующих принятым обязательствам государства по Киотскому соглашению об объеме выбросов в денежной оценке.

При подготовке отчетности следует учитывать общепринятые подходы, содержащиеся: в Международном стандарте по гарантийным обязательствам 3000 (ISAE 3000); стандарте Международной организации по стандартизации ISO 14064-3:2006; стандарте корпоративной ответственности AA1000 по этическому поведению, необходимости предоставления отчетности. Дополнительной мерой, усиливающей эффект предоставления информации в отчетности, является включение раскрытий, требующих аудита в соответствии с Международным стандартом аудита 720.

В комплексе мер, связанных с предоставлением и раскрытием информации, важной является ответственность руководящих органов за полноту, правильность и достоверность предоставленной информации. Требования к качеству такой информации, по нашему мнению, должны соответствовать качественным характеристикам информации, разработанным в Концепции подготовки отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности.

Положительный эффект раскрытия информации в финансовой отчетности может быть оценен по объему дополнительного финансирования, полученного в результате информирования инвесторов о взглядах менеджеров на наиболее важные изменения климата, влияющие на стратегию развития организаций, и принятия на этой основе инвестиционных решений. Дополнительная информация отчетности по экологическим вопросам поможет проводить стратегический анализ, оценивать экологические риски деятельности и принимать управленческие решения как ответную реакцию на риск. Кроме того, по нашему мнению, следует приступить к разработке самостоятельного международного стандарта бухгалтерского учета, определяющего принципы учет экологических активов.

Так, например, развитие системы торговли квотами на выброс парниковых газов приводит к появлению новой потребительской ценности – товара. В начале 2009 года Евросоюз принял решение с 2012 года включить авиаперевозчиков в Европейскую систему торговли квотами на выбросы парниковых газов (EU ETS). С 1 января 2012 года все авиакомпании, выполняющие рейсы в Европу, должны будут получать квоты на выбросы парниковых газов, пропорционально своему объему перевозок, а также вести мониторинг, отчетность и контроль выбросов. Это требует адекватной реакции со стороны бухгалтерского учета. Необходимо введение в систему бухгалтерского учета нового актива, объекта учета – «выбросы». Для формирования системной экономической информации должны быть разработаны условия бухгалтерского признания и прекращения признания данного актива, определены методы оценки, требования к раскрытию информации.

Развитие и совершенствование методологии и практики бухгалтерского учета несомненно следует рассматривать как предоставление дополнительных возможностей, направленных на устойчивый рост «зеленой» экономики, развитие практических механизмов предотвращения и снижения влияния загрязнения окружающей среды на изменение климата, обеспечение экологической безопасности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Рамочная конвенция ООН об изменении климата ООН [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/convru.pdf>.
2. «Киотский протокол», Киото, 11 декабря 1997 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bellona.ru/Casefiles/kioto>.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
4. Takeshi Mizuguchi «Study on Climate Change Disclosure and Investor's Information Nttids» – WWCA 2010.

### **ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ: ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ КОНЦЕПТУАЛИЗАЦИЯ**

**В.З. Семанюк**, канд. экон. наук, доцент

*Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина*

Развитие мировой экономики, процессы глобализации и формирование информационного социально-ориентированного общества требуют постановки жестких требований к экологической безопасности производства и его влиянию на естественную среду.

Масштабность экологических проблем и рост загрязнений окружающей среды требуют от промышленных предприятий активизации деятельности, направленной на их устранение, и побуждают к поиску инструментов эколого-экономического управления, которые базируются на принципах устойчивого развития. При этом одним из самых главных препятствий разработки и реализации эффективной экологической политики предприятия является отсутствие надлежащего обеспечения руководства комплексной, достоверной и своевременной информацией о природоохранных расходах. Чтобы предприятия вели активную природоохранную деятельность, необходимо усовершенствовать систему учета как основу информационного обеспечения любого процесса управления, в том числе и управления природоохранной деятельностью. Отсутствие методики учета природоохранных расходов не позволяет должным образом организовать сбор данных о природоохранной деятельности и их анализ в отдельных отраслях экономики.

Вопросы учета природоохранных расходов относят к числу малоизученных. В системе учета не предусмотрено отдельного счета для обобщения расхо-

дов на природоохранную деятельность, не разработаны методики их распределения между отдельными видами продукции. Из-за отсутствия учета и анализа расходов на природоохранную деятельность предприятия не владеют достоверной информацией о расходах на охрану природы, что не позволяет финансировать природоохранные мероприятия, определять размеры платежей за загрязнение, формировать и использовать средства экологических фондов, устанавливать ставки экологического страхования и тому подобное.

Учеными сделан значительный вклад в теоретическое и практическое обоснование вопросов об экологических аспектах хозяйственной деятельности предприятий. Однако до сих пор не разработан методологический инструментарий для учета расходов и результатов природоохранных мероприятий промышленных предприятий. Поэтому в современных условиях актуальным является вопрос разработки и внедрения на промышленных предприятиях системы экологически-ориентированного учета, продуктом которой является именно информация о взаимодействии предприятия с окружающей средой.

Таким образом, функционирование промышленности по типу устойчивой системы объективно обуславливает необходимость решения широкого круга теоретических и практических проблем и актуализирует потребность в раскрытии сути экологического учета и обосновании необходимости его внедрения в учетно-аналитическую практику отечественных предприятий. Экологический учет на предприятии – это система выявления, измерения, регистрации, обобщения, хранения, обработки и подготовки релевантной информации о деятельности предприятия в отрасли природопользования с целью передачи ее внутренним и внешним пользователям для принятия оптимальных решений [1].

На Западе достаточно давно сформировались научные течения, которые исследуют вопросы взаимодействия предприятия с окружающей средой и их отображения в учете. Они объединяются в научном направлении, которое получило название Environmental Accounting [3 – 5]. Конференцией по торговле и развитию ООН в 1998 году были предложены методические рекомендации по учету природоохранных расходов и обязательств (в 2002 году – обновленная версия) [4].

Учет взаимодействия предприятия с окружающей средой – требование времени, которое должно осуществляться в рамках политики экологической эффективности. Последняя позволяет уменьшать влияние экономического субъекта на окружающую среду и одновременно повышать его прибыльность. Однако, отмечают специалисты, экологическая эффективность может быть измерена лишь через специально разработанную систему учета – environmental accounting. При этом они трактуют причины, которые актуализируют вопрос его внедрения на предприятиях [4]: счета учета должны отражать отношение предприятия к окружающей среде, его влияние, расходы, обязательства и риски финансовой позиции в этом отношении; инвесторы нуждаются в информации об экологической эффективности предприятия, чтобы принимать взвешенные и обдуманые инвестиционные решения; необходимо корректно и рациональным способом осуще-

ствлять учет и распределение расходов, в том числе экологических, на производство продукции, работ, услуг; для сотрудничества с покупателями и другими контрагентами следует демонстрировать открытость и конкурентные преимущества в сфере природоохранной деятельности; экологический учет является ключом к устойчивому развитию в планетарном масштабе.

В целом комплексная экологически-ориентированная информационная система предприятия состоит из таких компонентов, как финансовый и управленческий учет, контролинг, аудит, анализ и контроль.

Надлежащая роль отведена отчетности, которую необходимо разделить на внутреннюю и внешнюю – отражение экологических расходов в финансовом отчете и формирование нефинансовой отчетности. Многие компании, работающие на глобальном рынке и размещающие акции на фондовых биржах, принимают решение составлять нефинансовый отчет по международным стандартам. Наиболее популярные из них: Стандарт нефинансовой отчетности в области устойчивого развития Global Reporting Initiative (GRI), Стандарт Британского Института социальной и этической отчетности AA 1000, Global Compact – Глобальное соглашение об общих принципах и ценностях (Глобальный договор ООН), готовящийся по социальной ответственности Международной организации по стандартизации (ISO) – ISO 26000, Стандарт SA8000.

Для составления такого отчета необходимо разработать концепцию устойчивого развития компании, оценить политику и результаты корпоративной социальной ответственности, освоить технологию привлечения заинтересованных сторон (стейкхолдеров компании) к обсуждению социальной деятельности предприятия и нефинансового отчета. Основные вопросы, которые возникают у компаний в связи с нефинансовой отчетностью: Зачем это нужно – какие выгоды приобретает компания, составляющая нефинансовый отчет, кто потребитель такой информации? Учитывать ли существующие стандарты при разработке социального отчета или составлять отчет в произвольной форме? Какой именно стандарт выбрать и почему?

Существует ряд препятствий для внедрения экологического учета на украинских предприятиях:

- избыточная сложность выделения расходов на природоохранные мероприятия из общих расходов;
- поскольку инвесторы внимательно следят за величиной прибыли исходя из одной акции, предприятия откладывает принятие мер, которое могло бы привести к уменьшению прибыли;
- отсутствие конкретных рекомендаций относительно предоставления информации о природоохранной деятельности и организации экологического учета на предприятиях [2, с. 70].

Не менее актуальными проблемами являются несовершенная нормативно-правовая база по вопросам учета и отчетности; архаичность и ограниченность методики традиционного (стандартизированного) учета; консерватизм ме-



неджмента и учетно-аналитической службы предприятия, отсутствие у них мотивации увеличивать расходы на природоохранные мероприятия и организовывать их учет.

Для внедрения экологически-ориентированного учета на предприятиях необходимо формирование у будущих бухгалтеров нового мышления, возможность формировать оптимальную учетно-аналитическую систему предприятия, ориентированную на потребности менеджмента и адекватную современным тенденциям, что будет способствовать принятию управленческих решений с учетом экономической эффективности, социальной справедливости и экологической целостности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Кирсанова, Т.А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин; под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во «Козацький вал», 2004.
2. Пелиньо, Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.2. – С. 70 – 75.
3. A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators [Version 1.1] / United Nations Conference On Trade And Development. – New York and Geneva, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unctad.org/>
4. Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities [Guidance Manual] / United Nations Conference On Trade And Development. – Geneva, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unctad.org/>
5. Greenhouse Gas Emissions Report [An illustration for business climate change and greenhouse gas emissions reporting] / PricewaterhouseCoopers. – UK, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.uk.pwc.com/>

### **СОСТОЯНИЕ РАЗВИТИЯ ЗЕМЕЛЬНОГО АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Н.А. Ходикова, канд. экон. наук, доцент; С.А. Апенченко**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

В Республике Беларусь постоянно ведется работа по разработке и усовершенствованию природоохранного законодательства. За последние 20 лет были приняты указы, законы, постановления и другие нормативные документы по экологическому аудиту. основополагающими документами по проведению экологического аудита являются:

- Постановление Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь № 19 от 27 марта 2006 г. «О некоторых вопросах проведения экологического аудита» (далее – Постановление 19). Регламен-

тирует проведение экологического аудита с целью оценки соответствия осуществляемой хозяйственной и иной деятельности на объектах экоаудируемого субъекта требованиям законодательства по охране окружающей среды. Экологический аудит проводят аудиторы, имеющие сертификат Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды, по окончании аудита выдается заключение по утвержденной форме;

- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 142 от 28.09.2004 Правила аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее – Постановление 142). Регламентирует проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводят аудиторы, имеющие лицензию Министерства финансов, по окончании аудита выдается заключение по утвержденной форме.

Рассмотрев названные нормативные документы, приведем сравнение основных критериев проведения экологического аудита, определенных Постановлением № 19 и № 142. Сравнение приведем в таблице.

Сравнение экологического и финансового аудита

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности Постановление № 142	Экологический аудит Постановление № 19
1. Установленные законом требования	1. Добровольная деятельность (условия) предприятия
2. Ежегодное событие (при составлении годового бухгалтерского отчета)	2. Нет фиксированного расписания
3. Подтверждение в официальном бюллетене	3. Советы и рекомендации, предписания
4. Осуществляется внешней организацией и в соответствии с законодательством, публикуется в средствах массовой информации для рассмотрения внешними пользователями	4. Осуществляется внешней организацией и в соответствии с законодательством. Является внутренним механизмом управления предприятием
5. В рамках существующих Закона об аудиторской деятельности, Правил аудиторской деятельности	5. Правила проведения, лицензирования аудита, выдачи заключения и составления отчетности, установленные на данный момент времени
6. Установленный Законом минимальный объём работы, необходимый для предоставления внешним и внутренним пользователям	6. Требования к выполняемой работе оговариваются индивидуально

Из информации, приведенной в таблице, следует:

- экологический аудит является добровольным видом деятельности, который осуществляется на основе разработанных базовых положений и принципов и не имеет жесткой регламентации и ограничений;

- аудит достоверности бухгалтерской отчетности имеет жесткую регламентацию вышеперечисленных критериев.

Сегодня назрела ситуация, когда требуется разработка ряда установочных положений для приближения модели экологического аудита к модели аудита финансовой отчетности.

Следует отметить, что в настоящее время в Республике Беларусь законодательством не рассматриваются вопросы влияния на землю образующихся отходов, их хранение, захоронение и обезвреживание. А при рассмотрении вопросов экологического аудита согласно Постановлению № 142, а также при проведении экологического аудита согласно Постановлению № 19, отдельно земельный аудит не рассматривается.

Земельный аудит является не только функцией управления в сфере использования и охраны земель, но и должен служить гарантией исполнения земельных законов, соблюдения требований рационального использования и охраны земель, а также представляет собой правовую форму деятельности в названной сфере.

Система видов земельного аудита может включать:

- контроль, осуществляемый государством в лице его органов;

- контроль, осуществляемый негосударственными органами.

Если предприятие-землепользователь осуществляет операции с земельными объектами, необходимо получение сведений об этих объектах, содержащихся в земельном кадастре. Необходимо получить информацию об экологической ситуации на сопредельной территории (кадастры природных ресурсов, другие источники).

В процессе аудита собирается, анализируется, и фиксируется информация, необходимая для определения соответствия и несоответствия критериям земельного аудита. Информация собирается через общение с работниками предприятия, экспертизу документов, наблюдения за деятельностью и т. п.

В рамках проводимого экологического аудита достоверности финансовой бухгалтерской отчетности, предусмотренного Постановлением 142, нами были предложены следующие основные этапы земельного аудита:

**1. Подготовительный этап**, целями которого явились определение предмета и объекта аудита эффективности, разработка критериев и показателей аудита эффективности, разработка общей стратегии и рабочего плана проверки, который начинается с обмена письмами между аудиторской организацией и заказчиком. После обмена письмами составляется договор.

В процессе подготовки к заключению договора с целью определения объемов работ целесообразно провести экспертизу предприятия (предварительный миниаудит), позволяющую классифицировать состояние экологической безопасности проверяемого объекта.

Содержание общей стратегии и плана земельного аудита зависит от круга решаемых задач. В процессе подготовки общей стратегии и плана проверки земельного аудита можно составить анкету, в которой будут фиксироваться сведения по экологическим авариям, экологические, экономические и общие характеристики воздействия на земельные объекты.

**2. Контрольный этап**, целями которого являются определение эффективности использования земельных ресурсов и их соответствия утвержденным критериям и показателям, а также выявление нарушений нормативных правовых актов.

Особое внимание обращается на систему контроля за загрязнением почв. Система контроля за загрязнением почв, применяемая на проверяемом предприятии, должна включать оценку действенности применяемой системы, необходимого набора определяемых компонентов, регулярности проведения замеров этих параметров, значимости получаемых результатов при их сравнении со значениями ПДК измеряемых вредных элементов и соединений и т.д.

**3. Заключительный этап**, в ходе которого осуществляется анализ выявленных нарушения и проблем эксплуатации земельных ресурсов, нарушений законодательства.

В период, когда составляется договор на аудит, общая стратегия и план аудита применительно к земельному объекту, аудитор должен четко представлять классификацию изучаемого земельного объекта, что в значительной степени определяет особенности процедуры аудита. Источниками информации являются исходные данные государственного учета земель (формы статистической отчетности, данные агрохимслужбы, гидрометслужбы, санэпиднадзора).

Сведения, полученные в результате проведения аудита, отражаются в письменной информации, предусмотренной Постановлением № 128 от 17.09.2003 «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита».

Так, дополнительно к требованиям, установленным вышеназванным документом, указываются:

- сведения о результатах проверки, в том числе о выявленных нарушениях и о лицах, их допустивших (с описанием действий (бездействий), повлекших нарушение соответствующих статей и положений нормативных правовых актов и других документов, с указанием времени, места и площади, на которой допущено нарушение);

- сведения о принятых мерах по устранению выявленных нарушений, установленные сроки для их устранения, а также адрес и иные сведения проверяемого участка.

## ПОДГОТОВКА ОТЧЕТНОСТИ ОБ УСТОЙЧИВОМ РАЗВИТИИ И СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

**А.И. Шигаев**, канд. экон. наук

*ГОАУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»,  
г. Казань, Российская Федерация*

В настоящее время многие коммерческие организации в дополнение к традиционной финансовой отчетности составляют отчеты об устойчивости, устойчивом развитии или социальной ответственности. Необходимость составления этих отчетов связана с изменяющимися ожиданиями общества и возрастанием значения требований различных заинтересованных в деятельности организации лиц: работников организации, потребителей, партнеров по бизнесу, экологов, государственных органов, общественных организаций, сообществ жителей территорий присутствия и др.

Традиционная финансовая отчетность направлена на удовлетворение требований, прежде всего, инвесторов, займодавцев и иных поставщиков капитала и поэтому не предоставляет всю информацию, нужную другим заинтересованным лицам для принятия решений по своим специфическим требованиям. Такая ориентация бухгалтерского учета и отчетности на узкую группу основных пользователей финансовой отчетности при игнорировании требований остальных заинтересованных лиц в настоящее время способствует существенному возрастанию рисков деятельности и результативности организации и снижению эффективности стоимостно-ориентированного управления. В этих условиях составление отчетов об устойчивом развитии или социальной ответственности способствует реализации системного подхода к управлению взаимодействием с разными группами заинтересованных сторон и обеспечивает возможности для более устойчивого развития организации.

Регулярное составление отчетов об устойчивом развитии или социальной ответственности приносит коммерческим организациям ряд выгод, в том числе:

- обеспечение возможности более качественного принятия управленческих решений на основе анализа ожиданий всех заинтересованных сторон и общества в целом;
- создание возможностей для повышения качества управления рисками; укрепление связей и контактов с деловыми партнерами организации;
- улучшение морального климата в коллективе, повышение конкурентоспособности и привлекательности организации на рынке труда;
- повышение способности организации привлекать капитал; улучшение общей конкурентоспособности за счет формирования имиджа ответственного и добросовестного делового партнера и соответствующего повышения деловой репутации;
- повышение эффективности использования ресурсов в производственно-хозяйственной деятельности;

- повышение эффективности стоимостно-ориентированного управления за счет расширения возможностей для учета и комплексного всестороннего анализа факторов и драйверов стоимости организации.

Для раскрытия содержания новой концепции отчетности необходимо прежде всего рассмотреть сравнительно новые для теории и практики бухгалтерского учета понятия устойчивого развития и социальной ответственности коммерческих организаций.

Концепция устойчивого развития была разработана в ряде документов ООН для обозначения развития, которое удовлетворяет потребности настоящего времени, но которое не ставит под угрозу способность будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности. Устойчивое развитие предполагает интеграцию трех компонентов: экономического роста, социального развития и охраны окружающей среды – в качестве взаимодополняющих и взаимоподкрепляющих элементов.

В американском стандарте по управленческому учету, посвященному эволюции отчетности по вопросам устойчивости, указывается, что в целом концепция устойчивости характеризует необходимость для организации отвечать на изменяющиеся социальные ожидания частных и общественных институтов. При этом устойчивость на уровне корпорации зависит от способности организации осознавать, понимать и рассматривать все факторы, которые воздействуют на ее стоимость и обеспечивают продолжение ее деятельности в будущем.

В стандартах Международной организации по стандартизации указывается, что цель устойчивого развития состоит в том, чтобы достичь устойчивости общества как целого и планеты, тогда как социальная ответственность направлена на организацию и преследует цель осуществления вклада в устойчивое развитие. В соответствии с этим подходом социальная ответственность представляет собой ответственность организации за влияние ее решений и деятельности на общество и окружающую среду.

**Отчетность об устойчивом развитии** представляет собой предназначенную для заинтересованных сторон комплексную систему данных, характеризующих результаты и перспективы деятельности организации в отношении устойчивого развития. На практике для обозначения такой отчетности также могут применяться термины «отчетность о социальной ответственности», «отчетность о корпоративной ответственности», «тройной итог» и т.п. Информация в системе отчетности об устойчивом развитии формируется в соответствии со следующими принципами: *принципами-требованиями* адресности, релевантности, правдивого представления, существенности, сравнимости, проверяемости, своевременности, понятности; *принципами-ограничениями* по рациональности, конфиденциальности, этичности.

В соответствии с концепцией устойчивого развития, отчетность об устойчивом развитии охватывает экономические, экологические и социальные аспекты деятельности организации. Для усиления полезности отчетности эти аспекты деятельности могут детализироваться по специфическим проблемам, среди ко-

торых часто выделяются проблемы в области прав человека и трудовых взаимоотношений, защиты окружающей среды, участия в жизни сообществ и т.д.

Согласно международным стандартам, в целях обеспечения возможности составления отчета об устойчивом развитии организации следует разработать и внедрить специальные механизмы управления социальной ответственностью и соответствующие системы и процедуры сбора, документирования, передачи, анализа, отбора и консолидации данных, подлежащих включению в отчет. Для этого необходимо выполнить следующие шаги:

- выявить заинтересованные стороны и организовать систему регулярного пересмотра их состава;

- разработать и внедрить систему изучения направлений воздействия организации на заинтересованные стороны, а также систему выявления возникающих при оказании такого воздействия проблем;

- разработать и внедрить системы выявления требований, интересов и ожиданий заинтересованных сторон в отношении деятельности организации;

- организовать системы взаимодействия с заинтересованными сторонами, разработать и внедрить механизмы обратной связи для каждой из заинтересованных сторон;

- разработать подходы к определению значимости выявляемых проблем в области устойчивого развития и установлению приоритетов для реагирования на них;

- осуществить постановку систем определения сфер влияния организации и оценки целесообразности оказания влияния на заинтересованные стороны, разработать подходы к выбору методов оказания влияния;

- разработать системы определения мер реагирования на ожидания заинтересованных сторон, обеспечить возможности определения целей деятельности организации в контексте устойчивого развития, а также установить механизмы разработки стратегических инициатив и программ по достижению этих целей;

- осуществить постановку систем внутрифирменного планирования деятельности организации в контексте устойчивого развития;

- осуществить настройку систем бухгалтерского учета для обеспечения возможностей измерения новых подконтрольных показателей и обобщения информации в контексте устойчивого развития, разработать новые системы внутренней управленческой отчетности.

*Процесс подготовки отчета об устойчивом развитии* состоит из следующих этапов:

- определение периметра консолидации данных;

- определение групп заинтересованных сторон для отражения в отчете;

- разработка формата и структуры отчета об устойчивом развитии с учетом мнений заинтересованных сторон;

- определение сферы охвата отчета, а также порядка расчета отдельных показателей результативности деятельности;

- сбор данных и составление отчета об устойчивом развитии;

- проверка качества отчета об устойчивом развитии путем проведения внутреннего аудита, опросов заинтересованных сторон и/или независимой внешней аудиторской проверки;

- устранение выявленных недостатков;

- публикация отчета об устойчивом развитии и обеспечение его доступности для заинтересованных сторон.

*Отчет об устойчивом развитии может включать в себя информацию:* об организации, корпоративном управлении, стратегии по основным аспектам деятельности, взаимодействии с заинтересованными сторонами, подходах менеджмента к решению проблем в области устойчивого развития, показателях результативности по основным аспектам и проблемам устойчивого развития.

Отчеты об устойчивом развитии обычно представляются в бумажной или электронной форме одновременно с изданием годовой финансовой отчетности (возможны и другие сроки).

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА**

**В.Г. Широбоков**, *д-р экон. наук, профессор*

*ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки»,  
г. Воронеж, Российская Федерация;*

**Ю.В. Алтухова**, *докторант*

*Университет Париж-Дофин (Université Paris Dauphine),  
г. Париж, Франция*

Понятие устойчивого развития пока еще не получило общепризнанного определения и имеет дискуссионный характер. В результате обобщения теоретических положений, устойчивое развитие экономических систем можно определить как стабильное экологосбалансированное социально-экономическое развитие в пределах хозяйственной емкости биосферы, превышение которой приводит к разрушению естественного биотического механизма регуляции окружающей среды и ее глобальным изменениям. В отличие от понятия устойчивости, относящегося к естественным наукам, термин устойчивого развития включает еще и экономические, и социально-политические аспекты.

Различают слабую и сильную устойчивости [1 – 3]. Первый подход состоит в сохранении и поддержке в совокупности природного капитала и капитала, произведенного человеком (физического, искусственного, антропогенного, техногенного); предполагается взаимозамещаемость этих видов капитала. Согласно второму подходу эти капиталы рассматриваются только как взаимодополняемые.

Особая значимость проблем устойчивости проявляется при ведении сельскохозяйственного производства, поскольку оно базируется на использовании



природных ресурсов. Существует множество определений устойчивого сельского хозяйства и понятий, связанных с ним. Их объединяет применение принципов устойчивого развития и сочетание трех аспектов: экономического, социального, экологического.

Устойчивое развитие сельского хозяйства предполагает возможность обеспечения комплексного, системного развития экономических, экологических и социальных составляющих на основе бережного отношения к окружающей среде, сохранения ресурсов, поддержания производственного потенциала для будущих поколений без разрушения других видов живого мира; гарантии достаточного количества и качества продовольствия для населения; применения устойчивого развития в долгосрочной перспективе; рентабельности сельскохозяйственного производства; справедливости в социальном и гуманном плане как внутри стран, так и между государствами; социальной и этической приемлемости.

В связи с этим необходим набор инструментов, позволяющих сопровождать, анализировать основные компоненты устойчивого развития. Требуется разработка соответствующего информационного обеспечения, включающего систему элементов отчетности и аналитических показателей. Формирование учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития сельского хозяйства предполагает сбалансированную характеристику состояния и результатов деятельности организации и должна включать параметры не только экономической, но экологической и социальной компонент бизнеса, что позволяет эффективно управлять окружающей средой и принимать обоснованные перспективные инвестиционные решения. Учет всех экономико-экологических последствий производства сельскохозяйственной продукции будет способствовать минимизации вредного воздействия на окружающую среду, выведению сельскохозяйственного производства на уровень экологически чистых и безопасных технологий на основе бережного отношения к окружающей среде.

В этой связи для организации стратегического учета предлагается расширение основных элементов финансовой отчетности путем включения природных активов, природных обязательств и природного капитала.

В результате проведенной систематизации проанализированы 25 зарубежных методов оценки устойчивого развития сельскохозяйственных предприятий, основными из которых являются агроэкологические показатели (*Les indicateurs agro-écologiques* IAE) [6], диагностика устойчивости Сети устойчивого сельского хозяйства [4], показатели устойчивости сельскохозяйственных предприятий (*Indicateurs de durabilité des exploitations agricoles* IDEA) [7]. Эти методы характеризуются большим разнообразием сочетаний исследуемых аспектов устойчивого развития (один, два или все три), применяемых типов показателей, изучаемых экологических рисков. Некоторые из них рассматривают только экологическую устойчивость, другие дают оценку эколого-экономической устойчивости. Выделяются комплексные методики оценки всех трех составляющих устойчивого развития. По типу используемых показателей среди методик большинство характе-

ризуется комплексными показателями, интегрирующими различные критерии в зависимости от рассматриваемых экологических рисков, а также балльной оценкой. Наиболее целесообразным представляется использование методики оценки устойчивого развития сельскохозяйственных организаций, рассматривающей все три аспекта устойчивости и применяющей систему комплексных показателей.

Методика диагностики устойчивости сельскохозяйственных предприятий [7] адаптирована для оценки современного состояния и определения тенденций развития сельскохозяйственных предприятий на примере ЗАО «Сельские зори» Рамонского района Воронежской области Российской Федерации, специализирующегося на выращивании зерновых культур.

Данная методика предполагает анализ показателей в разрезе экономической, эколого-организационной и социально-территориальной шкал устойчивости, в каждой из которых выделяются три или четыре составляющие, обобщающие фундаментальные свойства устойчивого развития. Показателям присваивается балл на основе анализа факторов, при этом указывается максимально возможный балл к получению. Сравнение со средним значением по группе предприятий одного контекста позволяет оценить место каждого предприятия, но не по отношению к абсолютному значению устойчивости, а к тому, что возможно осуществить в данной среде.

Бухгалтерский подход в контексте устойчивого развития организаций позволит, на наш взгляд, расширить возможности разработки и анализа информации экологического и социального характера, определять виды воздействия на окружающую среду и размер природных обязательств предприятий, осуществлять детализированный учет и контроль экологических затрат, а также измерять и следить за эффективностью достижения устойчивого развития экономическими субъектами.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бобылев, С. Н. Экономика природопользования: учебник / С. Н. Бобылев, А.Ш. Ходжаев. – М., 2003. – 567 с.
2. Daly, H.E. Steady-State Economics. Second edition with new essays / H.E. Daly. – Island Press, 1991. – 302 p.
3. Daly, H. Towards a steady state Economy / H. Daly. – Freeman, 1973.
4. Réseau Agriculture Durable. URL: <http://www.agriculture-durable.org/>.
5. Accompagner des groupes vers l'agriculture durable / Collectif d'auteurs. – Educagri éditions, 2003. – 224 p.
6. Girardin, P. Assessment of potential impacts of agricultural practices on the environment: the AGRO\*ECO method / P. Girardin, C. Bockstaller, H.M.G. van der Werf // Environmental Impact Assessment Review. – 2000. – № 20. – P. 227 – 239.
7. Vilain L. La méthode IDEA / Sous la direction de L. Vilain. – Dijon: Educagri éditions, 2008. – 184 p.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ИННОВАЦИЯМИ**

### **PROBLEMS OF UNDERVALUATION AND GENDER ISSUES OF HUMAN CAPITAL IN UKRAINE: THE NATIONAL ASPECT**

**Oksana Koshulko, Ph.D.**

*Economic Cherkasy State Technological University, Cherkasy, Ukraine*

Human capital for any society is its wealth among the highest values, the key of leading countries' leadership, of their competitiveness, progressiveness etc. The process of its accumulation usually lasts throughout the life. Its extent may be affected by various factors which can both accelerate and intensify this process and prevent it.

In Ukraine the study of human capital is recognized by such scholars: O. Borodina, O. Hrishnova, O. Holovinov, S. Klymko, L. Mikhaïlova, L. Tertychna and others. Moreover, the problems of gender policy become aggravated and they are investigated in the researches of N. Hrytsyak, N. Husak, I. Zhrebkina, O. Zdravomyslova, A. Kiselev, A. Kis, L. Kobelyanska, L. Kolos, N. Lavrinenko, Ye. Lutsenko, T. Melnyk, S. Oksamytna, S. Pavlychko, M. Skoryk, L. Smolyar, A. Tyomkina and others.

The article's purpose is the research of gender-specific human capital accumulation in the country and also identification of factors, activating this process or hindering it.

Human capital is the acquirement of the nation, but the process of its accumulation by male and female sex is irregular, which is caused by several factors. Human capital is important for the development of any individual. This is the process which begins at an early age and continues until the end of life, however, it is conducted irregularly in the life of male and female representatives. In spite of the fact that the total number of population of Ukraine is 46 372.7 thousand people (as of 01.01.2008), 46 % are male and 54 % are female representatives. It is much more difficult for women to improve themselves systematically, to study, to enrich spiritually, to invest and accumulate human capital, rather than for representatives of a strong gender [1].

Taking all this into consideration, we identify some gender characteristics that can influence the acceleration and intensification of human capital accumulation, or hinder it. We consider that the positive factors of its accumulation in men and women can be: the preschool education; the obtaining secondary education; the obtaining secondary specialized education; the discharge of military duty (mostly male representatives); the obtaining higher education; obtaining professional human resources for continuous career growth.

We are to think, that the negative factors which prevent the accumulation of human capital by the male representatives are: the imprisonment; an asocial way of life which causes the domestic violence; an unemployment; the forced migration, which often leads to aging and the impairment of previously gained quality of human capital, because the majority of migrants do «unskilled labour»; low incomes, which significantly reduce the possibility of investing in human capital. To the negative factors which prevent the accumulation of human capital of female representatives we can refer: the birth and care

of children in marriage; an unplanned pregnancy, which prevents, interrupts or even makes impossible obtaining further education; an alcoholism, the using drugs, the imprisonment; low salaries, scholarships, assistance for child care; the violence in the family.

As it was already mentioned, the process of human capital accumulation for men and women is irregular. Stages of human capital are divided among men into an early stage (preschool), secondary education, military service, secondary specialized education, higher education, academic degree and a permanent career.

Thus, in the case of passing all stages we have reasons to believe that human resources of male representatives is accumulating systematically.

We think, the accumulation of time spent by the bearers of human capital in the army is not interrupted, because during this period the recruits are mastering new skills, obtaining driving licence (investment in education) and they are provided with the systematic physical training (investing in health).

At the time when the accumulation of the male human capital connected with military service is not interrupted, the accumulation of the female human capital is substantially suspended. Because of the birth and raising children women have gaps in education, self improvement, investing in themselves etc.

Under the current law, the paid maternity leave lasts until the child reaches 3 years, the unpaid one lasts until the child reaches 6 years, and in some cases it lasts until the child reaches the age of 14. Thus, there is reason to believe that the human resources of female representatives who are in long maternity leaves can grow old, lose value, and possibly, completely be lost. We should mention that in rare cases, the men may also take the maternity leave, but the percentage of such men is negligible.

Except the planned pregnancy, quite often, especially minor and disadvantaged female representatives run into unplanned pregnancy which interferes, interrupts or even makes impossible to obtain the further education. Such situation can not only disrupt the process human capital's qualitative accumulation, but also bring to nothing all future life, because the practice of helping women in our country is ineffective.

Another factor preventing the human capital accumulation is violence in the family. According to the Law on «Domestic Violence» from 15.11.2001 № 2789-III, domestic violence is considered as «any intentional acts of physical, sexual, psychological or economic nature of one family member against another family member, if these actions violate constitutional rights and freedom of a family member as a human and citizen, and inflict moral damage, damage to physical or mental health» [2].

Domestic violence affects children, women, men, and elder people. Typically, the causes of violence in Ukrainian families are such economic factors as: unemployment; low living standards; social and household problems, after which many women victims of violence are forced to live in one room with the abuser, even after divorce; alcoholism; drug addiction; mental disorders.

Scientific researches prove that «every fourth child of those who suffered from violence and abuse, faced with this first in his/her family».

However, a woman suffers in the family most of all. According to International Amnesty, 90 % of the cases the victim of violence is the woman.

At the same time, the Center for Social Expertise of Sociological Institute of NASU has conducted the researches showing that women four times more often than men suffer from violence in families. They suffer from beatings, verbal abuse, bullying, moral and ethical degradation, threats and sexual harassment. We should note that domestic violence against women does not depend on their age and occurs with approximately equal frequency in all age groups from 21 to 75 years. According to UNIFEM – the UN Fund for Women Development (UNIFEM) [3], every sixth woman in the world during the life is exposed to physical or sexual abuse. It is clear, that in an atmosphere of violence the human capital development has no place, because the victims of violence are struggling in the first place for existence and survival.

Therefore, the UN Fund for Women Development (UNIFEM) gives financial and technical assistance to innovative programs, designed to support women around the world, including Ukrainian, to provide an investment and human capital accumulation by them, to improve the situation of women and gender equality; the Fund finances grants and projects, allocates scholarships for their education and research in order to develop the high quality and competitive accumulation of women human capital. The national committees of this organization operate in 17 leading countries, which do not include Ukraine.

In spite of the fact, that Ukraine has acknowledged the presence of gender inequality, even at the legislative level through the adoption of the Law by VRU on “Equal rights and opportunities for women and men” from the 08.09.2005, № 2866-IV, which entered into force on the 01.01.2006, women in our state have lower social status, suffer from actual violence and gender discrimination. Taking all this into consideration, we find it necessary to emphasize such gender feature which has an enormous implication for human capital accumulation among women – it is the level of their income. In this context, the Ministry of Labour and Social Policy has made an analysis of the situation showing the correlation women's wages, which in general through the territory of Ukraine constitutes 70,5 % to men's salaries.

The researches show that gender inequality exists, including the gender inequality in capacities of human capital accumulation. While the male human capital accumulation is hardly interrupted over their life, excluding the imprisonment, the female human capital accumulation is interrupted for a period of childbirth, maternity leave period from 3 to 14 years, parenting. An adequate financing and social protection of women with children, especially single, is really necessary during this period in order not to interrupt the human capital accumulation. Also a serious obstacle to the accumulation of human capital is violence in the family, and these are women who suffer from it, who have first of all to fight for survival in such families.

#### REFERENCE

1. [Electronic resource]. – Mode of access: [http://proukraine.net.ua/people\\_Ukraine.htm](http://proukraine.net.ua/people_Ukraine.htm).
2. [Electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ /main.cgi?nreg=2789-14&c=1#Links>.
3. [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.unifem.org/>

## **ИННОВАЦИОННЫЙ ПРОДУКТ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ КАК НОВЫЙ ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ**

**М.А. Авилкина**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

В условиях формирования в Республике Беларусь экономики нового типа, основанной на знаниях, объективно возрастает значимость вузовской науки в инновационном развитии государства. Вклад системы высшего образования в интеграцию науки, техники и производства обеспечивается на основе выполнения инновационных проектов вузами и коммерциализации полученных результатов, которые являются инновационными продуктами.

Несмотря на возрастающую значимость процесса создания инновационных продуктов, его организационно-экономический и учетный механизм остаются неразработанными. В настоящее время нет четкого определения понятия «инновационный продукт» в действующем законодательстве Республики Беларусь. Сегодня есть понятие «инновационная продукция», которое по своей сути не тождественно понятию «инновационный продукт».

В соответствии с существующей практикой бухгалтерского учета объектом бухгалтерского учета в научно-инновационной сфере вузов является инновационный проект, а именно общая совокупность затрат на его выполнение. Такая практика бухгалтерского учета явилась причиной следующих проблем бухгалтерского учета:

1) стоимость инновационных продуктов, которые являются результатами инновационной деятельности вуза, остается неоцененной, что свидетельствует о нарушении принципа объективности ведения бухгалтерского учета;

2) в учете не формируется информация для исчисления фактической себестоимости результатов инновационной деятельности;

3) созданные инновационные продукты не получают должного отражения в бухгалтерском учете, а их стоимость обезличивается в составе незавершенного производства. Как результат, наблюдается завышение величины незавершенного производства в бухгалтерском учете вузов, а фактически созданные инновационные продукты остаются неприходованными, что влечет искажение в бухгалтерском учете и отчетности информации о составе имущества вуза;

4) располагая информацией в том объеме, который формируется в действующей учетной системе, становится невозможным сопоставлять доходы и расходы вуза, обусловленные инновационными продуктами, и определять на этой основе достоверную величину финансового результата вуза от научно-инновационной деятельности.

Для решения выявленных проблем учета нами предлагается признать инновационный продукт новым объектом бухгалтерского учета и калькулирования. Для этого потребовалось определить его экономическую сущность в целях формирования представления о новом объекте учета и калькулирования, а также разработать

механизм создания инновационного продукта для установления последовательности накопления затрат и формирования его фактической себестоимости.

Под *инновационным продуктом* предлагаем понимать *продукт инновационной деятельности, основанный на результатах научных исследований и разработок, получивший воплощение в виде новой (усовершенствованной) продукции, технологического процесса, метода производства (передачи) услуг, организационного решения, внедренный в практическую деятельность и способствующий получению дополнительных экономических и/или иных выгод при его использовании.*

Инновационный продукт как экономическая категория предлагается нами впервые, его определение разработано на основании исследования сущности данного понятия в российском, украинском и международном опыте правового регулирования инноваций и инновационной деятельности. Новизна предложенной трактовки термина «инновационный продукт» заключается во всестороннем определении его экономической сущности, отражающей специфику понятия, которая выражена в критериях инновационности продукта.

Для определения принадлежности продукта научно-инновационной деятельности вуза к инновационному продукту достаточно установить выполнение критериев инновационности продукта. Предложенное определение инновационного продукта позволяет сформировать следующий состав критериев инновационности продукта: научная новизна, эффективность и доведенность продукта до практического использования (внедрение). Использование предложенного состава критериев позволит однозначно отличать инновационные продукты от иных продуктов научно-инновационной деятельности и своевременно отражать информацию об изменении состава имущества в бухгалтерском учете вуза.

Поскольку действующим объектом учета и калькулирования является инновационный проект, механизм создания инновационного продукта остается до сих пор не разработанным, что существенно затрудняет исчисление его фактической себестоимости. *Под механизмом создания инновационного продукта* предлагаем понимать *совокупность последовательных взаимосвязанных стадий и этапов формирования инновационного продукта, а также изменение состояний инновационного продукта от момента его получения в виде научного (научно-технического) продукта и до момента внедрения последнего в практическую деятельность.*

Автором предлагается рассматривать процесс создания инновационного продукта в составе двух стадий: «Научные мероприятия» и «Инновационные мероприятия». Каждая из стадий включает по три этапа, которые выполняются в нижеприведенной последовательности.

*Стадия научных мероприятий* включает три следующих этапа: 1) «фундаментальные научные исследования»; 2) «прикладные научные исследования»; 3) «разработки».

*Стадия инновационных мероприятий* включает следующие этапы: 1) «правовая охрана научных и научно-технических продуктов»; 2) «трансфер технологий»; 3) «внедрение».

Завершение этапов фундаментальных, прикладных научных исследований и разработок сопровождается созданием промежуточных продуктов, а именно

научного или научно-технического продукта, которым присущи два критерия инновационности. Завершение этапа внедрения свидетельствует о выполнении третьего критерия *инновационности* – доведенность продукта до его практического использования, что позволяет квалифицировать внедренный научный или научно-технический продукт как продукт инновационный.

В результате выполнения инновационного проекта могут быть получены не только инновационные, но и так называемые «сопутствующие продукты» в виде имущественных прав на научные и научно-технические продукты, получаемые в результате их правовой охраны и выступающие самостоятельным объектом бухгалтерского учета.

Разработанный механизм позволяет распределять затраты по этапам создания инновационного продукта и установить последовательность формирования объектов калькулирования при выполнении инновационного проекта.

Практическое использование инновационных продуктов в деятельности субъектов хозяйствования может способствовать созданию последними инновационной товарной продукции, инновационных технологий, инновационных услуг, инновационных организационных решений. В этой связи экономическое содержание понятий «инновационный продукт» отличается от сущности понятий «инновационная товарная продукция», «инновационная услуга», «инновационная технология», «инновационное организационное решение».

В таблице представлены примеры инновационных продуктов, создаваемых в вузах, и инновационной продукции, технологий, услуг, организационных решений, производимых заказчиками на основе практического использования ими инновационных продуктов.

Примеры инновационных продуктов, создаваемых в вузах, и инновационной продукции, технологий, услуг, организационных решений, производимых заказчиками

Примеры инновационных продуктов	Примеры инновационной товарной продукции (технологий, услуг, организационных решений)
Способ фиксации и визуализации вида изменяющегося объекта в любой из моментов или периодов времени	Световоды ( <i>инновационная товарная продукция</i> )
Способ ионно-лучевого упрочнения инструментальных материалов	Технология ионно-лучевого упрочнения инструментальных материалов ( <i>инновационная технология</i> )
Способ предоставления удаленного доступа к банковским операциям посредством интерактивного общения клиента с персоналом в банке	Услуга видеобанкинга ( <i>инновационная услуга</i> )
Организация предметных, лингафонных кабинетов, мобильных классов	Кабинетные решения – предметные, лингафонные кабинеты, мобильные классы ( <i>инновационное организационное решение</i> )

*Примечание. Собственная разработка.*



Введение понятия «инновационный продукт» позволяет впервые обозначить конечный результат инновационной деятельности вуза. Научное обоснование теоретических положений о сущности и механизме формирования инновационного продукта как новой учетной и калькуляционной единицы, имеющей стоимостную оценку и представляющей собой значимый актив организации, способный обеспечивать доходные поступления в результате его реализации и дополнительные экономические и (или) иные выгоды при его использовании, создает основу для разработки методики учета затрат на его создание, методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта.

## **КОНТРОЛЛИНГ ЭФФЕКТИВНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА**

**В.В. Бердников**, *канд. экон. наук, доцент*  
*ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,*  
*г. Москва, Российская Федерация*

Развитие агробизнеса в условиях турбулентности экономической среды требует от собственников и менеджмента коммерческих организаций нового взгляда на проблему информационно-аналитического обеспечения управления эффективностью хозяйственной деятельности. Своевременная адаптация процессов и бизнес-моделей к меняющимся условиям – залог высокой продуктивности и результативности бизнеса. Организации, не отличающиеся гибкостью, своевременно не идентифицируют и не в полной мере используют открывающиеся рынком возможности, не вырабатывают адекватную политику хеджирования рисков. Это не оставляет им перспектив для устойчивого создания добавленной стоимости, повышает риски непрерывности хозяйственной деятельности в условиях сокращения государственных субсидий.

Любая хозяйственная деятельность связана как с желательными, так и нежелательными последствиями. К желательным последствиям относится достижение результатов в соответствии с потребностями стейкхолдеров бизнеса, к нежелательным – отклонения от планируемых результатов и реализация рисков, связанных с их достижением. Экономическая эффективность предполагает достижение оптимального соотношения между затраченными средствами и достигнутыми результатами.

Оптимизация соотношения между затратами и результатами осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- *минимаксный принцип* – достижение результата при наименьших совокупных затратах в расчете на его единицу;
- *макси-минный принцип* – достижение наибольших результатов при минимальных совокупных издержках;
- *комбинированный принцип* взвешенного подхода, предполагает достижение максимальных результатов в складывающихся условиях на основе гибкого

перераспределения ресурсов и использования адаптированных технологий бизнеса с минимальными совокупными затратами.

Контроллинг эффективности представляет инструмент мониторинга и прогнозирования состояния внешней и внутренней среды с целью своевременного информирования лиц, принимающих решения об открывающихся потенциальных возможностях и сопряженных с ними рисках. Это позволяет формировать информацию в режиме нужного времени и анализировать состояние развития бизнеса в режиме до принятия решения (*ex ante*) и после его принятия (*ex post*), т.е. на этапе его реализации. Контроллинг выполняет не только информационную, но и координационную функцию, предвидя возможности возникновения «узких мест» в цепочках создания стоимости, снижающих эффективность использования ресурсного потенциала сегодня и упреждая возможные диспропорции в развитии отдельных бизнес-процессов завтра. Контроллинг эффективности предполагает единство стратегической и оперативно-тактической фокусировки развития организации, достижения компромисса между текущей эффективностью и стратегической конкурентоспособностью.

Использование традиционных методик оценки эффективности хозяйственной деятельности, основанных на модели формирования и распределения прибыли, имеет существенные недостатки [1, с. 305]. Прибыль как превышение признаваемых доходов над относимыми на них затратами (расходами) характеризует «бухгалтерскую» результативность хозяйственной деятельности. Формирование прибыли на вложенный капитал одна из значимых, но не самых важных целей организации и ведения бизнеса. С позиции теории, прибыль есть производная массы инвестированного в бизнес капитала и связанного с ним потенциала риска [2]. Использование показателя текущей прибыли и прибыльности в качестве основных показателей коммерческого расчета при разработке системы материальной мотивации работников приводит к отказу от решений, связанных с перспективами роста бизнеса, в пользу решений, ориентированных на текущую его экономичность, что подрывает его стратегическую конкурентоспособность.

Вызовы времени также вносят корректировки во взгляды на эффективность и инструменты её мониторинга. Во-первых, цели и задачи бизнеса меняются в зависимости от состояния экономической среды и стадии его жизненного цикла. Во-вторых, роль нематериальных активов в составе ресурсного потенциала компании и формировании критических факторов успеха неуклонно повышается. В-третьих, в условиях включения в хозяйственный оборот земельных ресурсов (сельскохозяйственных угодий), состав и структура ресурсного потенциала коммерческих организаций существенно меняется, формируя возможность оценки альтернативных вариантов использования активов.

Традиционно под эффективностью сельскохозяйственного бизнеса понимают эффективность производства, оцениваемую путем сопоставления затрат и результатов. Однако такой взгляд на проблему игнорирует необходимость индивидуальной оценки эффективности следующих видов хозяйственной деятельности: инновационно-инвестиционная и финансовая. Часть текущих затрат имеет эффект

последствия, в то же время результат является функцией как затрат прошлых периодов, так и последствия действия природно-климатического и некоторых иных внешних факторов, относящихся к числу неуправляемых. В условиях волатильности цен на сельскохозяйственное сырье и продовольствие, часто даже высокие значения производственных показателей не гарантируют организации компенсации понесенных издержек, и формирования достаточной прибыли на вложенный капитал.

Широко применяемые в отраслевом анализе операционные показатели, как правило, реализуют так называемый ресурсный подход к эффективности, который предполагает соизмерение сформированного в организации ресурсного потенциала с результатами его использования. Однако не все производственные ресурсы в организации используются в принципе (феномен резервных производственных мощностей, пашни под паром и т.д.) или используются по целевому назначению. При оценке стоимости большинства видов ресурсов принимаются индивидуальные затраты на формирование ресурсов. Например, в соответствии с РСБУ большинство производственных ресурсов оценивается по исторической стоимости их формирования, что не учитывает реальную их стоимость: применение рыночных или альтернативных оценок традиционно ограничено. Как следствие, аспект экономичности бизнеса на основе традиционного российского бухгалтерского учета оценить весьма сложно.

В результате складывается парадокс, при котором достижение высоких операционных результатов в условиях отсутствия альтернативных оценок стоимости ресурсов приводит контроллера к умозаключению о том, что организация достигает высокой эффективности. Такой подход противоречит инвестиционной оценке актива, тормозя процесс региональной специализации, замедляя процессы оптимизации использования главного актива – земельных участков. По мнению одного из представителей российского агробизнеса, генерального директора компании «Русские фермы» А. Даниленко, промышленное производство молока вокруг таких крупных мегаполисов, как Москва и Санкт-Петербург, в 50-ти километровой зоне не может быть эффективным из-за дорогой земли и высокого уровня урбанизации территории. Не вызывает сомнения также и тот факт, что различия в цене финансирования оказывают заметное влияние на оценки инвестиционной привлекательности равных по операционным характеристикам проектов, делая один из них более эффективным с позиций финансовых оценок по сравнению с другими. Так, например, если с учетом субсидирования процентной ставки кредита цена кредитных средств у компании АПХ «Мираторг» составляет 0 % годовых, а у группы компаний АПК «Черкизово» 4 %, то основанные на себестоимости и прибыльности сельскохозяйственного производства коммерческие оценки эффективности будут существенно различаться. На их значения будут влиять не только размеры производства и конкурентоспособность технологий производства и процессной бизнес-модели, но и цена привлечения средств в компанию.

Несомненно, применение общепринятых подходов к учету активов, включая биологические, позволит лучше разграничить оценки экономичности формирования актива (на основе регулярного отражения его стоимости исходя из рыноч-

ной конъюнктуры) и формирования либо убытка, либо прибыли от инвестиционной деятельности. В свою очередь стоимостная оценка эффективности (производительности) в этом случае будет проводиться на основе сопоставимых агрегатов.

Применительно к уровню хозяйствующего субъекта традиционно выделяют следующие аспекты эффективности:

- экономичность, т.е. приобретение конкурентоспособных ресурсов по минимальной цене. Чрезвычайно важно для последующих стоимостных оценок эффективности, являясь преимущественно показателями внутренней оценки эффективности менеджмента;

- производительность (эффективность в узком смысле слова), т.е. формирование максимального результата в расчете на единицу ресурса, которым располагает организация. Чаще всего представляется процессной, или совокупной, производительностью цепочки создания стоимости в пределах организации. Наиболее часто используемые показатели для целей сравнительного анализа и формирования рэнкингов эффективности;

- результативность как достижение поставленных перед организацией, стратегической бизнес-единицей, владельцами процесса, или рабочего места долго-, средне- и краткосрочных целей. Внутренняя оценка деятельности менеджмента и персонала организации с позиции достижения поставленных перед ней целей развития [3, с. 94].

Акционерная модель оценки эффективности бизнеса, основанная на оценке прибыли и её распределении, нам представляется ущербной, так как не учитывает интерес многих стейкхолдеров. Например, неконкурентоспособный с позиций интересов основных стейкхолдеров бизнес производителя молока и молочных продуктов № 3 в России компании «НУТРИТЭК» оказался результативным с позиций контролирующих его собственников. Они осуществили вывод капитала в оффшоры (в финансовых отчетах за 2005 – 2007 гг. фигурировали высокие уровни чистой прибыли) в ущерб иным заинтересованным группам. Непрерывность деятельности компании предопределяется не уровнем прибыли, а отсутствием конфликтов интересов между ключевыми группами стейкхолдеров. Поэтому контроллинг эффективности должен обеспечивать возможность принятия компромиссных решений с учетом идентификации интересов ключевых групп стейкхолдеров. Ущемление интересов любой из групп: будь то владельцы компании или потребители её продукции и услуг, приведет к возникновению конфликтов интересов, снижению темпов роста бизнеса, и как результат, к миграции стоимости из компании в другие организации, располагающие более эффективной стейкхолдерской моделью.

Чрезмерная инновационность и инвестиционная активность может подрывать текущую платежеспособность компании. Мировой хозяйственный опыт показывает, что расходы на инновации несут одни участники рынка, а их результатами в условиях слабой защиты от копирования пользуются другие.

Оперативное реагирование и гибкая адаптация операционной и финансово-инвестиционной деятельности невозможны без адекватной процессной сложно-

сти бизнес-модели организации информационной аналитической системы, составляющей ядро контроллинга эффективности. Контроллинговые механизмы включают: обоснование систем показателей эффективности на различных уровнях организации ведения бизнеса; определение алгоритмов их планирования и контроля; проведение бизнес-консультирования.

Таким образом, контроллинг эффективности агробизнеса предполагает использование сбалансированной системы показателей, отражающей состояние и динамику экономичности и продуктивности бизнеса с позиций: финансовых рынков и интересов внешних стейкхолдеров; конкурентоспособности и результативности бизнес-процессов и хозяйственных операций; удовлетворенности и инновационной активности персонала и менеджмента компании; лояльности клиентов и оплачиваемого уровня качества продукции.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Мельник, М.В. Экономический анализ в аудите: учеб. пособие / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 305 с.
2. Бердников, В.В. Управление рисками в агробизнесе: учеб. пособие. – М.: ФГОУ ВПО РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева, 2008.
3. Управленческий учет: официальная терминология СИМА: пер. с англ. – ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 94 с.

### РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА ПРАВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В УКРАИНЕ

**И.А. Бигдан**, канд. экон. наук, доцент

*Харьковский институт бизнеса и менеджмента, г. Харьков, Украина*

В Украине продолжают процессы реформирования бухгалтерского учета, о чем свидетельствуют осуществленные в этом направлении важные мероприятия: принятие Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»; принятие 34 национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и 9 национальных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, гармонизированного с бюджетной классификацией; принятие Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, а также Инструкции по его применению; принятие Налогового кодекса и др. Внедрение принципов и методов МСФО в Украине осуществляется в условиях существующей системы государственного регулирования бухгалтерского учета [1]. Эта система функционирует в тесной связи с другими подсистемами регулирования: правового поля, оценки, налогообложения, статистики, аудита. Однако между этими подсистемами существует определенная несогласованность, что нарушает принцип системности и не может не влиять на качество внедрения принципов и методик МСФО в бухгалтерский учет на уровне предприятий и организаций.

Рассмотрим *правовые аспекты регулирования учета прав интеллектуальной собственности*, поскольку эти объекты, с одной стороны, относительно новые для учетной практики и, следовательно, существует много проблем их признания и оценки, с другой – интеллектуализация современного мира дает мощный импульс появлению новых объектов прав, что требует закрепления их правового и учетного статуса.

Состав объектов прав интеллектуальной собственности в Украине регламентируется нормативно-правовыми документами: Гражданским кодексом Украины (далее – ГКУ) [2], Положением (стандартом) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» (далее – П(С)БУ 8) [3], Национальным стандартом № 4 «Оценка имущественных прав интеллектуальной собственности» (далее – Национальный стандарт № 4) [4], Методическими рекомендациями по учету нематериальных активов в сфере кинопроизводства [5], Инструкцией по заполнению форм первичной учетной документации по учету объектов прав интеллектуальной собственности (изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, компонентов (топографий) интегральных микросхем и рационализаторских предложений) [6] и др.

Проведенный анализ указанных нормативных актов показывает отсутствие единства в подходах, связанных с отнесением объектов к правам интеллектуальной собственности. Так, в Методических рекомендациях по учету нематериальных активов кинопроизводства основной акцент сделан лишь на объекты авторских и смежных прав, а также на два объекта прав промышленной собственности – изобретение и полезную модель [5]. Инструкция № 469 также предусматривает ведение первичного учета лишь по отдельным объектам прав промышленной собственности, хотя по названию документа она должна охватывать все виды прав интеллектуальной собственности [6].

Что же касается права на научное открытие, о нем упоминает лишь ГКУ. Права на защиту от недобросовестной конкуренции четко выделены в П(С)БУ 8, а в других нормативных актах дается только ссылка «на другие объекты, согласно законодательству принадлежащие к объектам интеллектуальной собственности». Права на веб-сайт, веб-страницу, веб-портал не значатся ни в одном из приведенных выше нормативных документов, хотя, по сути, являются объектами авторских прав. Отсутствует полнота и в раскрытии состава групп прав интеллектуальной собственности в П(С)БУ 8. Указание на «тому подобное» в пункте 5 Стандарта вызывает на практике затруднения в части ведения синтетического учета, осуществления амортизационной политики. Тем более что принятый Налоговый кодекс Украины устанавливает группы и пообъектный учет амортизации нематериальных активов [7].

Признание прав интеллектуальной собственности в качестве объектов учета осуществляется при условии получения в будущем экономических выгод и достоверного определения стоимости. Вместе с тем не признаются объектами прав интеллектуальной собственности права на созданные торговые марки, расходы на исследования, расходы на рекламу и продвижение продукции на рынке [3]. Эта

позиция Национального стандарта соответствует положениям МСБУ 38 «Нематериальные активы». Однако это противоречит принципу бухгалтерского учета «превалирование сущности над формой» и искажает оценку активов.

В отличие от бухгалтерского, в налоговом учете все расходы по приобретению (изготовлению) нематериальных активов, в том числе указанных выше прав на созданные торговые марки, не включаются в состав расходов для определения налогооблагаемой прибыли и подлежат амортизации.

Другим спорным моментом является признание расходов на исследования в составе нематериальных активов. В учете при определенных условиях могут быть признаны лишь активы, полученные в результате разработки, что согласуется с МСБУ 38. Однако если внимательно посмотреть на определение термина «исследование» – это исследования планируемые, то есть ожидается в будущем выгоды – получение новых знаний. В то же время во всем мире эти знания рассматриваются как интеллектуальный капитал, который создает и преумножает рыночную стоимость компаний. Следовательно, он должен и в Украине занять свое место среди других видов имущества. В поддержку нашей позиции выступают Национальный стандарт № 4, Приказ Фонда государственного имущества Украины № 740 [8], которые регламентируют оценку научно-исследовательских и конструкторских разработок при затратном подходе. При определении текущей стоимости прав интеллектуальной собственности учитываются и расходы на рекламу, продвижение продукции на рынок.

Несоответствие нормативных документов наблюдается и в оценке стоимости объектов прав интеллектуальной собственности. П(С)БУ 8 содержит порядок формирования первоначальной стоимости приобретенных (созданных) объектов исходя из способа приобретения: по исторической себестоимости либо по справедливой стоимости. Каких-либо пояснений относительно оценочных процедур Стандарт не содержит. В то же время процедуры оценки отражены в Методических рекомендациях по учету нематериальных активов в сфере кинопроизводства, в Методике оценки имущественных прав интеллектуальной собственности. Что же касается Налогового кодекса, то он не содержит ни одной статьи в части формирования первоначальной стоимости нематериальных активов.

К сожалению, учетная практика Украины не знает примеров оценивания прав на фирменное наименование, коммерческую тайну, защиту от недобросовестной конкуренции, веб-сайт, что не может не отражаться на качестве информации, предоставляемой внешним пользователям.

Не согласованы нормативные акты по вопросам амортизации нематериальных активов. Несмотря на принятие Налогового кодекса Украины, который, казалось бы, в корне поменял ориентир – на сближение налогового учета с бухгалтерским, в вопросах амортизации указанных объектов отмечаются разные подходы к установлению срока их использования. П(С)БУ 8 регламентирует учитывать факторы при установлении предприятиями самостоятельно срока использования объектов. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования амортизации не подлежат. Налоговый кодекс указывает сроки в соответствии с правоустанавливающими документами, а для прав про-

мышленной собственности и авторских прав – требование не менее 5 и 2-х лет. Если учетные правила разрешают пересматривать срок полезного использования и метод амортизации, то налоговое законодательство регулирует эти вопросы только в части основных средств.

Таким образом, несогласованность между П(С)БУ и многими нормативно-правовыми актами в конечном счете влияет на применение МСФО в Украине и требует устранения.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Верига, А. Проблемные аспекты трансформации финансовой отчетности предприятий Украины в соответствии с принципами МСФО / А. Верига, А. Савро // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – № 9. – С. 19 – 25.
2. Цивільний кодекс України. – Харьков: ТОВ «Одіссей», 2006. – С. 146 – 173.
3. Национальные стандарты бухгалтерского учета. Часть 1 // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 10. – С. 44 – 48.
4. Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 № 1185 «Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності».
5. Наказ Міністерства культури і туризму України від 02.04.2008 № 353/0/16-08 «Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів кіновиробництва».
6. Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».
7. Налоговый кодекс Украины // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 1 – 3. – 354 с.
8. Наказ Фонда державного майна України від 25.06.2008 № 740 «Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності».

#### **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ФОРМИРОВАНИЮ И РАЗВИТИЮ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В РАМКАХ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНИЯ СТОИМОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ**

**В.В. Богатырева**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

В условиях формирования инновационной экономики во главу угла ставится задача получения больших экономических выгод за счет внедрения в практическую деятельность субъекта экономики новшеств. Причем новшества необходимо понимать не только как разработанные новые технологии производства, новые виды услуг, но и новаторские идеи, обеспечивающие новые принципы «использования» имеющихся ресурсов.

Излагаемый материал базируется на ранее опубликованных автором работах.

Ресурсы – запасы, доходы, денежные и другие средства, ценности, богатства и их источники. Выделяют следующие виды ресурсов: материальные, трудовые, финансовые, природные [1].



Очевиден тот факт, что материальные, трудовые и природные ресурсы используются человеком в производственных, физиологических и бытовых целях, т.е. во многом определяющими результат деятельности субъекта экономики выступают трудовые ресурсы. Трудовые ресурсы, представляющие собой экономически активное, трудоспособное население, часть населения, обладающая физическими и духовными способностями для участия в трудовой деятельности [2], являются источником человеческого ресурса, участвующего в финансово-хозяйственной деятельности конкретного субъекта экономики.

Современный экономический словарь определяет «ресурсы организации» как основные ресурсы, используемые организацией: люди (человеческие ресурсы), капитал, материалы, технология и информация [2, с. 346]. Ученые-современники, например В.Р. Веснин, рассматривают персонал организации как ее человеческий ресурс. Кроме того, В.Р. Веснин утверждает: «Превращение работников в основной источник благосостояния фирмы изменило их положение. Они стали элементами человеческого капитала – главного ее достояния и условия победы в конкурентной борьбе» [3, с. 5].

Можно выделить три концепции кадровой функции в организациях: использование трудовых ресурсов; управление персоналом; управление человеческими ресурсами. Эти концепции сменяли друг друга, что обусловлено изменениями в экономическом, социальном, техническом развитии общества. Так, этап технократического менеджмента, когда работника рассматривали лишь как средство достижения организационных целей [4], сменил этап управления персоналом. Этот этап предполагал появления трудовой мотивации, создание непрерывного профессионального образования, формирование организационной культуры. Современная концепция управления человеческими ресурсами основана на системах управления по результатам и посредством мотивации, т.е. на создании условий заинтересованности в конечных результатах [5]. Такая концепция предполагает признание человеческих ресурсов решающим фактором эффективности и конкурентоспособности организации.

Таким образом, работник – основной источник доходов организации, а знания, способности, навыки работника – человеческий ресурс организации.

Представляется, что человеческий ресурс, который использует наниматель в целях достижения желаемого результата, может быть задействован не в полном объеме. Причины этому могут быть следующие: нежелание работника использовать весь свой возможный потенциал и (или) неумение нанимателя создать условия, при которых потенциал его работников будет раскрыт в полном объеме. Тогда встает вопрос: «Какая часть человеческого ресурса участвует в приумножении капитала организации (предприятия)?». Ответ очевиден – только та, которая задействована в финансово-хозяйственной деятельности. Рассматривая взаимодействие категорий человеческий ресурс и человеческий капитал (как часть капитала субъекта экономики), получаем следующее: на величину человеческого капитала влияет та часть человеческого ресурса работников, которая задействована нанимателем в целях достижения желаемого результата.

Таким образом, человеческий ресурс – это и есть совокупность задействованных и незадействованных в финансово-хозяйственной деятельности организации знаний, навыков, умений, способностей ее (этой организации) работника.

На наш взгляд человеческие ресурсы – это не только способность к труду в настоящее время, но и способность развивать уже имеющиеся возможности и приумножение опыта, а также желание передать свой опыт. Тогда стоимость человеческого капитала (для целей бухгалтерского учета) – это совокупность стоимости приобретенного человеческого ресурса, прирост стоимости человеческого ресурса в процессе его содержания, развития и сохранения, обуславливающий рост дохода организации-нанимателя как в настоящем, так и в будущем периодах.

Человеческий ресурс – ресурс, неподдающийся измерению в обычном понимании этого слова. В связи с чем для определения его стоимости, а значит стоимости человеческого капитала организации, необходимо использование таких способов, которые могут описать действительность, даже зная, что некоторые составляющие не полностью известны. Так, значения многих факторов, с помощью которых можно оценить капитал работника, являются *нечеткими (размытыми, не полностью известными)* множествами. В связи с этим, как было доказано ранее, представляется возможным использование для оценки человеческого капитала методики теории нечетких множеств. В качестве узловых точек для оценки были выбраны следующие факторы: «образование», «производительность труда», «своевременность выполнения задания», «точность выполнения задания», «творческий подход при выполнении задания», «стаж работы в рассматриваемой отрасли», «повышение уровня профессиональной подготовки», «применение полученных знаний на практике», «желание обучаться», «желание обучать», «стаж работы всего», «возраст», «рекомендации».

Человеческий капитал – это интенсивный производительный фактор экономического развития, формируемый по следующим стадиям: приобретение, содержание, развитие, сохранение. Исходя из стадий формирования человеческого капитала нами была разработана методика оценки, базирующаяся на применении основ теории нечетких множеств. В основу этой методики положены вышеперечисленные факторы, суммирование результатов оценки каждой из которых и будет определять стоимость исследования экономической категории.

Считаем целесообразным учитывать формирование человеческого капитала по каждой стадии. Так, на стадии приобретения работника человеческий капитал будет равен накопленной стоимости человеческого ресурса этого работника. Эта стоимость будет равна стоимости образования индивида (начиная с момента получения общего образования и заканчивая получением диплома о специальном образовании) плюс накопленная стоимость за время трудовой деятельности этого индивида в другой организации (предприятии). Стоимость этого этапа будет определена исходя из расчета факторов «образование», «стаж работы в рассматриваемой отрасли», «стаж работы всего», «возраст», «рекомендации».

На стадии содержания стоимость человеческого капитала будет определена приростом стоимости человеческого ресурса, способствующим росту дохода организации-нанимателя – по оценке факторов: «производительность труда»,

«своевременность выполнения задания», «точность выполнения задания». Необходимо принять во внимание тот факт, что при оценке перечисленных факторов уже накопленная стоимость может как увеличиться, так и уменьшиться. При этом расходы организации по содержанию работника, прежде всего величина его оплаты труда, будут увеличивать стоимость человеческого ресурса, и при включении в расходы организации сформируют своего рода фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации.

На стадии развития стоимость человеческого капитала также будет определена приростом стоимости человеческого ресурса, способствующим росту дохода организации-нанимателя, – по оценке факторов: «повышение уровня профессиональной подготовки», «применение полученных знаний на практике», «желание обучаться», «желание обучать», «творческий подход при выполнении задания». А расходы субъектов экономики на оплату всевозможных способов повышения профессиональной подготовки (переподготовки) работника тоже будут увеличивать стоимость человеческого ресурса и при отнесении в расходы увеличат фонд возмещения стоимости потребленного работником финансового ресурса организации. Необходимо отметить, что вложения в работника могут принести дополнительный доход нанимателю, т.е. быть эффективно вложенными, а могут так и остаться всего лишь расходами нанимателя.

Стадия «сохранение» предполагает в высшей степени нестандартный подход нанимателя при оценке возможных перспектив «использования» конкретного работника для достижения поставленных производственных целей. Прирост человеческого капитала на этой стадии возможен для работников, внесших весомый вклад в развитие организации. Очевидно, что стоимость капитала такого работника может быть увеличена в соответствии с расходами по его сохранению.

Отражение в учете таких объектов, как человеческий ресурс и человеческий капитал, позволят формировать объективную стоимость предприятия. Так, концепция управления стоимостью предприятия уже сегодня предполагает определение рыночной стоимости компании с учетом объектов, не отраженных в бухгалтерской отчетности, но имеющих существенное значение. Считаем правомерным человеческий ресурс учитывать по счету 04 «Нематериальные активы», а человеческий капитал по счету 87 «Человеческий капитал».

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Золотогоров, В.Г. Экономика: энцикл. словарь / В.Г. Золотогоров. – 2-е изд., стереотип. – Минск: Книжный дом, 2004. – 720 с.
2. Стародубцева, Е.Б. Современный экономический словарь / Е.Б. Стародубцева, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М.: Инфра-М, 2003. – 480 с.
3. Веснин, В.Р. Управление персоналом. Теория и практика: учебник / В.Р. Веснин. – М.: Проспект, 2009. – 688 с.
4. Управление – это наука и искусство: А. Файоль [и др.]. – М.: Республика, 1992. – 224 с.
5. Коротков, Э.М. Концепции менеджмента / Э.М. Коротков. – М.: ДеКа, 1996. – 160 с.

## АНАЛИЗ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА КАК ОСНОВНОЙ ФОРМЫ САМОЗАНЯТОСТИ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

**С.В. Защирина**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Самостоятельная занятость во всем мире рассматривается в качестве социального феномена, способного привести к интеграции в области занятости интересов общества и человека, прежде всего через обеспечение реализации права на труд, повышение социального статуса человека, изменение отношения к труду.

Самозанятость (self-employment) – это включение в социальную структуру общества незанятых людей посредством предоставления им возможности трудиться на особых условиях – на условиях самоорганизации.

Механизм социального взаимодействия общества и человека, основанный на учете общих интересов и способствующий переходу разрозненных индивидов в новое качественное состояние, некую целостность, с присущими ей характеристиками, принципиально новой ролью в социально-экономической системе и социальной структуре [1].

К самозанятым можно отнести предпринимателей (в том числе и занятых индивидуальной трудовой деятельностью с образованием и без образования юридического лица), членов кооперативов, неоплачиваемых семейных работников. Самостоятельную занятость можно охарактеризовать как особый вид участия людей в общественно полезном труде, основанный на их личной инициативе, самостоятельности и ответственности, направленный, как правило, на получение трудового дохода и обеспечивающий самореализацию и самоутверждение индивида как личности и проявляющийся как отношения между людьми [1].

Одной из важнейших форм самозанятости является предпринимательство.

Согласно принятым во многих развитых странах стандартам, предпринимательство – это вид человеческой деятельности, направленной на организацию и осуществление важных и трудных проектов. Оно ассоциируется с попытками сделать что-то новое или же улучшить что-либо уже существующее. Основная роль в этой деятельности принадлежит предпринимателям, которые сводят вместе деньги, материальные ресурсы, рабочую силу, в результате создают новое дело и управляют им.

Предпринимательство – это принципиально новый тип хозяйствования, базирующийся на инновационном поведении собственников предприятия, на умении находить и использовать идеи, воплощать их в конкретные предпринимательские проекты. Наиболее четко сущность предпринимательства отражают его основные признаки:

- независимость хозяйствующих субъектов и экономическая их самостоятельность. В основу поведения субъектов положена не команда сверху, а внутренние побуждения;

- личная экономическая заинтересованность. Выгода предпринимателя материализуется в стремлении получить максимальную прибыль;
- личная ответственность за результаты своей деятельности;
- новаторство и творческий поиск. Предпринимательство неразрывно связано с творческой природой человека, раскрытием его потенциальных возможностей;
- хозяйственный (или предпринимательский) риск. В связи с развитием рыночных отношений предпринимательскую деятельность приходится осуществлять в условиях неопределенности и изменчивости экономической среды. Значит, возникает неясность и неуверенность в получении ожидаемого конечного результата, а следовательно возникает риск, т.е. опасность неудачи, непредвиденных потерь [2, с. 55].

В развитой рыночной экономике предпринимательство как интегрированная совокупность предпринимательских организаций (компаний, фирм), индивидуальных предпринимателей, а также сложных объединений предпринимательских организаций выполняет следующие функции: общеэкономическую, ресурсную, творческо-поисковую (инновационную), социальную, организаторскую. Некоторые ученые считают, что предпринимательству свойственна и политическая функция, которую осуществляют, как правило, ассоциации (союзы) предпринимателей.

Сущность предпринимательства наиболее комплексно проявляется в сочетании всех присущих ему функций, которые объективно свойственны цивилизованному предпринимательству, но во многом зависят от самих субъектов предпринимательской деятельности, от системы государственной поддержки и регулирования предпринимательства [3, с. 23].

Существует несколько видов предпринимательской деятельности: единоличное владение, товарищество, общество, производственный кооператив, сложные предпринимательские образования [4, с. 66].

Важной составляющей предпринимательства является предпринимательский капитал, включающий в себя такие понятия, как уставный капитал, основной капитал и оборотный капитал.

Важность развития предпринимательства на примере экономики Беларуси подтверждают основные положения программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011 – 2015 годы, предусматривающие переход от экономики директив к экономике инноваций, основанной на деловой инициативе, личной заинтересованности в создании и повсеместном внедрении новых технологий и производств, создание благоприятных условий для деятельности юридических лиц всех форм собственности и индивидуальных предпринимателей [5].

За последние годы предпринимательство в Беларуси превратилось в достаточно серьезный фактор социально-экономического развития страны, способствующий формированию конкурентной среды на товарных рынках, росту производства потребительских товаров, расширению сферы услуг, реализации пред-

принимательской инициативы населения. Начав свое становление в форме кооперативов, предпринимательство в настоящее время заявило о себе практически во всех отраслях и сферах деятельности экономики республики [6, с. 50].

По информации Министерства статистики и анализа, по состоянию на 01.01.2007 в Республике Беларусь насчитывается 191 815 индивидуальных предпринимателей. На эту же дату 2009 года – 215 584 предпринимателя. Прирост за два года составил 12,39 %. Анализ распределения индивидуальных предпринимателей в разрезе регионов республики показывает, что большая их часть сконцентрирована в г. Минске и Брестской области (по состоянию на 01.01.2008 19,3 % и 16,8 % соответственно от общего количества индивидуальных предпринимателей).

Что касается доходов (выручки) от предпринимательской деятельности по областям, за период 2007 – 2009 годов, в целом по республике, наиболее прибыльным является 2008 год (12 519 859,3 млн. руб.). Прирост доходности в 2008 году составил 22,04 %. Показатели доходности от предпринимательской деятельности г. Минска превышают показатели других регионов республики (2007 год – 27,4 %, 2008 – 25,5 %, 2009 – 23,3 %) [7].

В социально-экономическом развитии страны предпринимательство играет важную роль – способствует формированию конкурентной среды, росту производства потребительских товаров, расширению сферы услуг, созданию новых рабочих мест, дополнительной стабильности в экономике.

Таким образом, можно констатировать, что предпринимательство является одним из определяющих факторов развития инновационной экономики.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Социально-трудовые ожидания незанятых людей и их отношение к самостоятельной занятости [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.isras.ru/files/File/Socis/2003-07/UdaltsyovaEtAl.pdf>. – Дата доступа: 01.02.2011.
2. Экономика предприятия / В.Я. Хрипач [и др.]; под ред. В.Я. Хрипача. – Минск: Экономпресс, 2000. – 460 с.
3. Предпринимательство: учебник / М.Г. Лапуста [и др.]; под ред. М.Г. Лапусты. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 666 с.
4. Алейников, А.Н. Предпринимательская деятельность: учеб.-практ. пособие / А.Н. Алейников. – М.: Новое знание, 2003. – 303 с.
5. Основные положения программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011 – 2015 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://law.sb.by/1002/>. – Дата доступа: 01.02.2011.
6. Семенов, Е. О развитии предпринимательства в Республике Беларусь / Е. Семенов // Белорусский банковский бюл. – 2003. – 3 нояб. (Вып. № 41). – С. 50 – 53.
7. Малое предпринимательство в Республике Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://belstat.gov.by/homep/ru/small\\_enterpr/small.pdf](http://belstat.gov.by/homep/ru/small_enterpr/small.pdf). – Дата доступа: 15.11.2010.

## ПРОБЛЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ИТ-ПРОДУКТОВ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

**Н.П. Кострицкая**

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

В Республике Беларусь в настоящий момент взято направление на формирование инновационной экономики. Само понятие инновационной экономики можно определить как тип экономики, основанный на потоке инноваций, на постоянном технологическом совершенствовании, на производстве и экспорте высокотехнологичной продукции с очень высокой добавочной стоимостью и самих технологий. Неотъемлемой частью инновационной экономики является создание и использование ИТ-продуктов. В настоящее время термин ИТ-продукт используется в различных значениях: в широком смысле – это все средства и устройства, работающие с информационными технологиями и сами информационные технологии; в узком смысле – различного рода программное обеспечение, которое может быть представлено отдельными программами и алгоритмами для компьютерной техники, программно-аппаратными комплексами, web-приложениями и сервисами.

В Законе Республики Беларусь «Об информации, информатизации и защите информации» даны лишь определения понятий «информационная технология» и «информационная услуга». В тоже время информационная услуга не может быть признана объектом учета, т.к. исходя из определения, включает в себя много элементов, значительно отличающихся по технологии создания, использования и жизненному циклу. В связи с чем выделение ИТ-продуктов как отдельного объекта учета, обладающего набором свойств и особенностей функционирования, позволит выработать подходы к определению затрат на их создание и обслуживание, определению цены, порядку формирования финансовых результатов от их использования и продажи.

ИТ-продукты имеют ряд особенностей, которые необходимо принимать во внимание при формировании их себестоимости и отражении в бухгалтерском учете. *Во-первых*, ИТ-продукт нематериален по своей сути, т.к. представляет собой технологию обработки информации, но в тоже время он формируется в виде логически связанной совокупности данных (как правило, представляющих собой файл или совокупность файлов), содержащих алгоритм (технологию) и необходимые средства, и не может быть передан и/или использован без материального носителя. При этом свойства указанной совокупности данных (например, объем информации в байтах или количество строк программного кода) ни каким образом не связаны со значимостью и ценностью содержащейся в них технологии. Это в свою очередь порождает *вторую особенность* – сложно оценить эффективность труда работника, создающего ИТ-продукт, а значит и установить экономически обоснованную связь между оплатой труда и стоимостью продукции. *Третья особенность* заключается в том, что, с одной стороны, производство ИТ-продуктов предполагает работу над определенным заказом, а с другой стороны, технологический процесс создания ИТ-продукта может быть структурирован.

Указанное выше влияет на выбор метода калькулирования себестоимости. *Четвертой особенностью* является то, что при создании нового ИТ-продукта могут использоваться уже имеющиеся ИТ-продукты и технологии, включаемые как модули или части алгоритмов. *Пятой особенностью* является необходимость использования в процессе создания нового продукта «инструментов», представляющих собой ИТ-продукты как средства производства. Таким образом, стоимость данных «инструментов» также должна быть включена в стоимость создаваемого продукта. Уже созданный ИТ-продукт может быть многократно тиражирован, что является *шестой особенностью*. *Седьмой особенностью* является вариантность передачи (реализации) ИТ-продуктов. Реализация с открытым кодом предполагает, что технология становится общедоступна для использования и ни один субъект не имеет исключительных прав на продажу и использование исходного кода программы. Реализация с закрытым кодом предполагает два варианта. В первом случае при реализации передаются сам продукт и все права на исходный программный код, что исключает возможность его последующего использования создателем и/или заказчиком. Во втором случае реализуется только продукт, а исходный программный код остается собственностью создателя и/или заказчика. Кроме того создатель и/или заказчик может дать возможность пользоваться ИТ-продуктом для применения заложенных в нем технологий или другого варианта извлечения выгоды без предоставления самого продукта.

Исходя из перечисленных выше особенностей можно определить ключевые проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости ИТ-продуктов:

- 1) проблема разделения собственно ИТ-продукта и его материального носителя;
- 2) проблема определения обоснованности и эффективности затрат на создание ИТ-продукта;
- 3) проблема выбора метода калькулирования себестоимости ИТ-продуктов;
- 4) проблема включения в стоимость ИТ-продукта затрат на использование уже имеющихся ИТ-продуктов как частей создаваемого продукта и/или средств производства;
- 5) проблема определения степени готовности ИТ-продукта и учета его незавершенного производства;
- 6) проблема установления цены и определения доходов с учетом возможности многократного тиражирования продукта, затраты по которому уже капитализированы;
- 7) проблема использования прав собственности и адекватного формирования цены исходя из объема передаваемых прав.

Указанные проблемы в учете возникают у создателя ИТ-продукта. Однако не менее важно рассматривать вопрос и с точки зрения потребителя ИТ-продукта. В частности, потребитель сталкивается с такими проблемами, как определение жизненного цикла ИТ-продукта, его амортизируемой стоимости и порядка ее включения в расходы текущего периода. Обозначенные проблемы требуют дальнейшего изучения влияния особенностей ИТ-продуктов на систему их учета и порядок калькулирования себестоимости. Подобные исследования будут востребованы в условиях активного роста предприятий информационной индустрии и функционирования такого их центра как Парк высоких технологий.



## ВЕРОЯТНОСТНЫЙ ПОДХОД К УПРАВЛЕНИЮ И КОНТРОЛЮ ВЫПОЛНЕНИЯ ИННОВАЦИОННОГО ПРОЕКТА

**В.М. Кузниченко**, канд. физ.-мат. наук, доцент;

**В.И. Лапшин**, д-р физ.-мат. наук, профессор;

**М.А. Шум**, канд. экон. наук, доцент

*Харьковский институт финансов УГУ ФМТ, г. Харьков, Украина*

В настоящее время значительное внимание уделяется инновациям, инновационному развитию экономики на различных уровнях управления.

Несмотря на большое научное и практическое внимание, уделяемое данной проблеме, что подтверждается и опытом развития ведущих экономик мира (США, Китай, России, стран ЕС), с нашей точки зрения, существует и ряд проблемных вопросов.

Одним из таких вопросов является разработка сбалансированного бюджета инновационного проекта, прогноз его динамического развития, управления и контроля за его исполнением.

При этих условиях ряд задач может быть решен с помощью аппарата цепей Маркова [1].

Пусть

$x_i$  – общий объем выручки  $i$ -го исполнителя инновационного проекта;

$x'_j$  – общий объем закупок  $j$ -го исполнителя инновационного проекта;

$x_{ij}$  – объем выручки (при фиксированном  $i$ )  $i$ -го исполнителя, от передачи продукции (услуг)  $j$ -му исполнителю в процессе выполнения инновационного проекта;

$x_{ij}$  – объем поступлений продукции (услуг при фиксированном  $j$ )  $j$ -го исполнителя, от  $i$ -го исполнителя в процессе выполнения инновационного проекта.

Тогда

$$x_i = x_{i1} + x_{i2} + \dots + x_{in} = \sum_{k=1}^n x_{ik}, \quad i = \overline{1, n} \quad (1)$$

- уравнения реализации продукции (услуг);

$$x'_j = x_{1j} + x_{2j} + \dots + x_{nj} = \sum_{k=1}^n x_{kj}, \quad j = \overline{1, n} \quad (2)$$

- уравнения поступлений продукции (услуг).

Из постановки задачи понятно, что  $x_{ij} \geq 0, x_i \geq 0, x'_j \geq 0$ .

Понятно, что суммарный консолидированный бюджет  $D$  этих исполнителей будет равен

$$D = \sum_{i=1}^n x_i = \sum_{j=1}^n x'_j. \quad (3)$$

Матрицу  $X$  естественно назвать матрицей распределения бюджетов исполнителей:

$$X = \begin{pmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & \dots & x_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{n1} & x_{n2} & \dots & \dots & x_{nn} \end{pmatrix}. \quad (4)$$

Пусть

$$a'_{ij} = \frac{x_{ij}}{x'_j}, \quad (i, j = \overline{1, n}) \quad (5)$$

- удельный вес в бюджете  $j$ -го исполнителя от поступлений продукции (услуг)  $i$ -му исполнителю;

$$a_{ij} = \frac{x_{ij}}{x_i} \quad (i, j = \overline{1, n}) \quad a_{ij} = \frac{x_{ij}}{x_i} \quad (i, j = \overline{1, n}) \quad (6)$$

- удельный вес в бюджете  $i$ -го исполнителя от реализации продукции (услуг)  $j$ -му исполнителю.

Матрицу  $A_1$ , составленную из коэффициентов (5), назовем матрицей поступлений:

$$A_1 = \begin{pmatrix} \frac{x_{11}}{x_1} & \frac{x_{12}}{x_2} & \dots & \dots & \frac{x_{1n}}{x_n} \\ \frac{x_{21}}{x_1} & \frac{x_{22}}{x_2} & \dots & \dots & \frac{x_{2n}}{x_2} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \frac{x_{n1}}{x_1} & \frac{x_{n2}}{x_2} & \dots & \dots & \frac{x_{nn}}{x_n} \\ \frac{x_{11}}{x_1} & \frac{x_{12}}{x_2} & \dots & \dots & \frac{x_{1n}}{x_n} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} a'_{11} & a'_{12} & \dots & \dots & a'_{1n} \\ a'_{21} & a'_{22} & \dots & \dots & a'_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ a'_{n1} & a'_{n2} & \dots & \dots & a'_{nn} \end{pmatrix}. \quad (7)$$

Матрицу  $A_2$ , составленную из коэффициентов (6), назовем матрицей реализации:

$$A_2 = \begin{pmatrix} \frac{x_{11}}{x_1} & \frac{x_{12}}{x_1} & \dots & \dots & \frac{x_{1n}}{x_1} \\ \frac{x_{21}}{x_2} & \frac{x_{22}}{x_2} & \dots & \dots & \frac{x_{2n}}{x_2} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \frac{x_{n1}}{x_n} & \frac{x_{n2}}{x_n} & \dots & \dots & \frac{x_{nn}}{x_n} \\ \frac{x_{11}}{x_1} & \frac{x_{12}}{x_1} & \dots & \dots & \frac{x_{1n}}{x_1} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & \dots & a_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & \dots & a_{nn} \end{pmatrix}. \quad (8)$$

Из построения матриц (7) – (8) следует, что сумма элементов матрицы  $A_1$  в каждом столбце равна 1, а у матрицы  $A_2$  сумма элементов в каждой строке равна 1.

Заметим, что для того, чтобы обмен между исполнителями был сбалансированным и бездефицитным, необходимо потребовать, чтобы выполнялись следующие равенства:

$$x_i = x'_j \quad (i = j = \overline{1, n}). \quad (9)$$

Из выражений (7) – (8) вытекают следующие равенства:

$$\bar{x} A_2 = \bar{x}', \quad (10)$$

$$\bar{x}' A_1^T = \bar{x}, \quad (11)$$

где  $\bar{x} = (x_1, x_2, \dots, x_n)$ ,  $\bar{x}' = (x'_1, x'_2, \dots, x'_n)$ .

Транспонированная матрица  $A_1^T$ , удовлетворяет условиям:

$$0 \leq a'_{ji} \leq 1, \quad \sum_{j=1}^n a'_{ji} = 1, \quad i = \overline{1, n} \quad (12)$$

а для матрицы  $A_2$  выполняются условия:

$$0 \leq a_{ij} \leq 1, \quad \sum_{j=1}^n a_{ij} = 1, \quad j = \overline{1, n}. \quad (13)$$

Условия (12), (13) являются не чем иным, как определением матрицы перехода (за один шаг) цепи Маркова. Тогда матрицы  $A_2$  и  $A_1^T$ , а также матрицы  $A_2 A_1^T$  и  $A_1^T A_2$  являются стохастическими. Поэтому компоненты матриц  $A_2 A_1^T$  и  $A_1^T A_2$  мы можем рассматривать как условные вероятности. Для определения цепи Маркова необходимо еще задать начальное распределение случайной величины. Пусть начальное распределение вероятностей бюджетов (состояние системы) при получении и расходовании денежных средств равны:  $\bar{p}^0 = (p_1^0, p_2^0, \dots, p_n^0)$ ,  $\bar{q}^0 = (q_1^0, q_2^0, \dots, q_n^0)$  соответственно.

Тогда распределения вероятностей через определенные промежутки времени (пошагово) определяются выражениями:

$$\bar{p}^0 (A_2 A_1^T)^k = \bar{p}^k, \quad (14)$$

$$\bar{q}^0 (A_1^T A_2)^k = \bar{q}^k, \quad (k = \overline{1, \infty}), \quad (15)$$

где  $k$  – номер шага.

Используя теорему эргодичности А.А. Маркова, можно находить предельные вероятности случайных величин.

Цепь Маркова, для которой существуют предельные вероятности  $p_{ij}$ , называют эргодической [2].

Предельные вероятности бюджетов (распределения, которых не меняются при дальнейшем взаимодействии между исполнителями проекта) при получении денежных средств  $\overline{p}^* = (p_1^*, p_2^*, \dots, p_n^*)$  и при их расходовании  $\overline{q}^* = (q_1^*, q_2^*, \dots, q_n^*)$  будут определяться из уравнений:

$$\begin{cases} \overline{p}^* A_2 A_1^T = \overline{p}^*, \\ \sum_{k=1}^n p_k^* = 1; \end{cases} \quad (16)$$

$$\begin{cases} \overline{q}^* A_1^T A_2 = \overline{q}^*, \\ \sum_{k=1}^n q_k^* = 1, \end{cases} \quad (17)$$

где  $\sum_{k=1}^n p_k^* = 1$  и  $\sum_{k=1}^n q_k^* = 1$  есть условия нормировки;  $\overline{p}^* = (p_1^*, p_2^*, \dots, p_n^*)$  и  $\overline{q}^* = (q_1^*, q_2^*, \dots, q_n^*)$ , как видно, есть собственные вектора матриц  $A_2 A_1^T$  и  $A_1^T A_2$  соответственно.

Отметим, что предельные распределения вероятностей означают окончание выполнения проекта.

В случае бездефицитного взаимодействия исполнителей стационарные состояния матриц  $A_2 A_1^T$  и  $A_1^T A_2$  совпадают, а  $\overline{p}^* = (p_1^*, p_2^*, \dots, p_n^*)$  и  $\overline{q}^* = (q_1^*, q_2^*, \dots, q_n^*)$ , могут быть найдены из системы уравнений (16) или (17).

Стационарное распределение консолидированного бюджета по проекту, между исполнителями, будет находиться по формуле:

$$D(\overline{p}^* - \overline{q}^*) = D(p_1^* - q_1^*, p_2^* - q_2^*, \dots, p_n^* - q_n^*). \quad (18)$$

Предложенная модель позволяет прогнозировать результаты выполнения проекта, при необходимости корректировать, контролировать и управлять исполнением проекта на каждом этапе (шаге).

## ЛИТЕРАТУРА

1. Вентцель, Е.С. Теория случайных процессов и ее инженерные приложения: учеб. пособие для вузов / Е.С. Вентцель, Л.А. Овчаров. – 2-е изд., стер. – М.: Высш. школа, 2000. – 383 с.
2. Кемени, Дж. Конечные цепи Маркова / Дж. Кемени, Дж. Снелл. – М.: Наука, 1970. – 272 с.

## **ИННОВАЦИОННАЯ ПРОДУКЦИЯ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**А.Р. Лавриненко**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Обеспечение конкурентоспособности отечественной продукции на мировом рынке возможно только при переходе к инновационному пути развития экономики, основанному на использовании высокотехнологичных наукоемких производств. В этой связи необходимы:

- модернизация важнейших секторов экономики на основе технологического обновления производства;
- формирование эффективной национальной инновационной системы;
- развитие материально-технической базы науки;
- развитие инновационной инфраструктуры;
- расширение международного научно-технического и инновационного сотрудничества.

В целях обеспечения устойчивого экономического роста и повышения уровня жизни населения Указом Президента Республики Беларусь от 19.11.2010 № 596 на 2011 год утвержден качественный показатель, отражающий удельный вес отгруженной инновационной продукции организациями, основным видом деятельности которых является производство промышленной продукции, в размере 12 – 13 % к 2010 году в сопоставимых ценах [1].

В этой связи возникает необходимость теоретического обоснования экономического содержания и методики учета инновационной продукции, для формирования достоверной информационной базы об эффективности инновационной деятельности организаций Республики Беларусь и принятия управленческих решений, направленных на ее дальнейшее развитие.

По определению, инновация (нововведение) – это результат использования научных разработок в виде нового продукта или услуги, способа их производства, новшества в организационной, финансовой, научно-исследовательской и других сферах, любого усовершенствования, обеспечивающего экономию затрат или достижение социального эффекта. Инновация считается осуществленной, если она внедрена на рынке или в производственном процессе и обеспечивает коммерческий результат.

Следовательно, инновационная деятельность – это вид деятельности, связанный с трансформацией идей (обычно результатов научных исследований и разработок либо иных научных достижений) в технологически новые или усовершенствованные продукты либо услуги, внедренные на рынке, в новые или усовершенствованные технологические процессы либо способы производства (передачи) услуг, использованные в практической деятельности.

По сфере реализации выделяют инновации технологические, организационные и маркетинговые.

*Технологические инновации* представляют деятельность организации, связанную как с разработкой, так и с внедрением [2]:

- в промышленности – технологически новых продуктов и процессов, а также значительных технологических усовершенствований в продуктах и процессах;
- в отраслях сферы услуг – технологически новых или значительно усовершенствованных услуг и новых или значительно усовершенствованных способов производства (передачи) услуг.

В промышленности различают два типа технологических инноваций: продуктовые и процессные. *Продуктовая инновация* – это внедрение продукции или услуги, являющихся новыми или значительно улучшенными по части их свойств или способов использования. В нее включаются значительные усовершенствования в технических характеристиках, компонентах и материалах, во встроеном программном обеспечении, или в других функциональных характеристиках.

Таким образом, продуктовые инновации включают новые и усовершенствованные продукты. Технологически новый продукт предполагает принципиально новые либо, существенно отличающиеся от аналогичных ранее производимых, технологические характеристики (функциональные признаки, конструктивное выполнение, дополнительные операции, а также состав применяемых материалов и компонентов). Технологически усовершенствованный продукт – это существующий продукт, для которого улучшаются качественные характеристики, повышается экономическая эффективность производства путем использования более высокоэффективных компонентов или материалов, частичного изменения одной или более подсистем (для комплексной продукции) [2].

Второй тип технологических инноваций – *процессная инновация*, представляющая внедрение нового или значительно улучшенного способа производства (оказания услуги). Процессные инновации включают разработку и внедрение технологически новых или технологически значительно усовершенствованных производственных методов, включая методы передачи продуктов.

*Организационной инновацией* является внедрение нового организационного метода в деловой практике организации, в организации рабочих мест или внешних связях. Инновация возникнет, если стратегия реализуется в виде использования нового программного обеспечения и новых способов документирования информации для облегчения и поощрения обмена знаниями между различными подразделениями в организации.

*Маркетинговой инновацией* является внедрение нового метода маркетинга, включая значительные изменения в дизайне или упаковке продукта, продвижении на рынок или использовании новых стратегий ценообразования. Примерами маркетинговой инновации в дизайне может служить значительное изменение в дизайне комплекта мебели для обновления ее внешнего вида.

Таким образом, инновационный продукт относится к технологическим инновациям в производстве промышленной продукции в виде продуктовой или процессной инновации, и не является результатом организационной и маркетин-

говой инновации. Отметим, что инновационной продукцией считается в течение трех лет с момента первой отгрузки.

Следовательно, инновационная продукция представляет собой внедрение товара или услуги, являющихся новыми или, в течение последних трех лет, значительно улучшенными по части их свойства и способов использования, включающее в себя:

- новую продукцию (работы, услуги) – это продукция (работы, услуги), не имеющая аналогов на территории Республики Беларусь или за ее пределами;
- продукция, подвергшаяся усовершенствованию в течение последних трех лет, включает уже существующую в республике (в мире) продукцию, параметры которой в значительной степени усовершенствованы или модифицированы;
- прочая инновационная продукция – продукция, выпуск которой основан на внедрении новых или значительно улучшенных производственных методов, предполагающих применение нового производственного оборудования, новых методов организации производства или их совокупности. К этой группе, как правило, относится уже выпускаемая продукция, которой соответствует понятие процессной инновации, и продукция, основанная на заимствованном передовом опыте (беспатентных лицензиях, ноу-хау и т. п.).

Отсюда следует, что отгруженная инновационная продукция определяется как стоимость той промышленной продукции (работы, услуги), которая фактически отгружена, выполнена, оказана в отчетном периоде потребителям (включая продукцию, сданную по акту заказчику на месте) независимо от того, поступили деньги на счет продавца или нет.

Таким образом, в результате исследования научно обосновано определение понятия «инновационная продукция» и уточнен его состав в качестве объекта бухгалтерского учета в целях формирования достоверной информационной базы об уровне инновационной активности организации, эффективности использования средств на инновационную деятельность и участия государства в финансировании инновационных проектов.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении важнейших параметров прогноза социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011 год: Указ Президента Респ. Беларусь, 19 ноября 2010 г., № 596 (рег. № 1/12106 от 22.11.2010): текст по состоянию на 20 янв. 2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
2. Об утверждении Указаний по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-нт (инновация) «Отчет об инновационной деятельности организации»: постановление Национального статистического комитета Респ. Беларусь, 20 дек. 2010 г. № 270: текст по состоянию на 20 марта 2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ**

**Е.О. Лагуновская**

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

В современных условиях хозяйствования значительно повышается роль нераспределенной прибыли в качестве источника финансирования вложений во внеоборотные активы. Распределение и использование прибыли – один из наиболее важных участков финансовой работы на предприятии. От рациональности и обоснованности использования прибыли во многом зависит устойчивость финансового состояния сельскохозяйственной организации.

Изучение действующего порядка бухгалтерского учета собственных источников формирования имущества позволило выявить ряд существенных недостатков. Так, в учете и отчетности отсутствует информация о накопленной сумме прибыли организации и ее использовании, которая, по нашему мнению, отражает прибыль организации, накопленную за весь период ее существования. Следовательно, накопленная прибыль – это часть чистой прибыли организации, зарезервированная на финансирование формирования имущества, для долевой собственности, на уплату долгосрочных кредитов и причитающихся процентов по ним, для финансирования формирования основного стада и на потребление работниками в соответствии с утвержденной сметой расходования. На финансирование материально-технического развития направляется часть прибыли, остающейся в распоряжении организации после выплаты налогов и иных платежей из прибыли, в том числе дивидендов.

Учет использования накопленной прибыли рекомендуется организовать на вводимом в План счетов бухгалтерского учета счете 85 «Использование прибыли» в разрезе следующих субсчетов:

85-1 «Накопленная прибыль для финансирования формирования имущества»;

85-2 «Накопленная прибыль для долевой собственности»;

85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним»;

85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада»;

85-5 «Прибыль на потребление».

Такая структуризация счета позволит формировать информационную базу в разрезе направлений капитализации прибыли и ее потребления.

Во взаимосвязи с данным вопросом необходимо раскрыть такой аспект использования прибыли, как накопление на финансирование долевой собственности. В условиях рыночной экономики возникает необходимость повышения материальной заинтересованности работников в росте результативности деятельности организации. Одним из инструментов усиления мотивации труда яв-



ляется накопление части прибыли в виде долевой собственности. Согласно пункту 1 статьи 250 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК РБ) участник долевой собственности имеет право на предоставление в его владение и пользование части общего имущества, соразмерной его доле. Наличие права собственности на часть имущества предполагает повышение заинтересованности работников в росте конечных финансовых результатов, что является основополагающим условием повышения эффективности производства. В таком случае прибыль организации становится важным показателем стимулирования труда, особенно если применяется механизм участия в прибылях.

Капитализация части прибыли в долевую собственность позволяет стимулировать работников путем ее направления на выплату дивидендов по акциям. Стимулирование труда работников сельскохозяйственных организаций с долевой формой собственности предусматривает наличие прямой зависимости величины финансовых результатов их деятельности от трудового вклада работников. Одним из вариантов материального стимулирования труда является накопление прибыли на долевую собственность. В учете необходимо отразить, сколько направлено прибыли на усиление мотивации труда путем финансирования инвестиционных проектов. Данное предложение должно найти отражение на счетах бухгалтерского учета, поэтому является целесообразным организовать учет капитализированной прибыли для долевой собственности на дополнительном субсчете 85-2 «Накопленная прибыль для долевой собственности» к счету 85 «Использование прибыли».

Изложенное предложение имеет своей целью содействовать усилению мотивации труда работников сельского хозяйства путем капитализации части прибыли в долевую собственность и направления ее на оплату акций работников.

Одним из нерешенных методических вопросов является отсутствие учетных методик формирования и использования источников покрытия задолженности перед банком по долгосрочным кредитам, полученным для осуществления инвестиций во внеоборотные активы. Такие кредиты могут быть погашены только за счет собственных источников, то есть за счет прибыли организации. В случае если прибыли не достаточно либо организацией получен убыток, то возникает вопрос – за счет каких средств погашались полученные кредиты? Следовательно, в случае недостатка прибыли погашение кредитов происходит за счет иной кредиторской задолженности, то есть сельскохозяйственная организация перекредитовывает задолженность перед поставщиками, подрядчиками, работниками по оплате труда и т.п. в счет погашения кредитов.

На наш взгляд, источниками финансирования вложений могут являться только собственные средства организации, то есть капитал, который представлен суммой активов за вычетом всех обязательств. Кредит не может признаваться источником финансирования вложений во внеоборотные активы, задолженность перед банком – это обязательство, а не капитал.

Развитие структуры финансовых источников связано с усилением зависимости организаций от собственных ресурсов, которые должны стать источником

накопления для возмещения их капитальных затрат. В таком случае, первостепенное значение имеет показатель реально полученной эффективности от введения объектов капитальных вложений в эксплуатацию. Следовательно, долгосрочные кредиты капитального характера должны погашаться за счет эффективной работы организации, то есть за счет заработанной прибыли, а не за счет непогашенной задолженности перед иными кредиторами. Однако методика учета источника погашения кредитов до сих пор не определена, главным образом из-за отсутствия единого порядка отражения прибыли, использованной на выплату кредитов.

Для решения данной проблемы, считаем, что в системе счетов должно находить отражение информации об источниках погашения долгосрочных кредитов, взятых для финансирования вложений во внеоборотные активы. Считаем, что такими источниками могут являться только собственные источники организации, в частности суммы прибыли, подлежащей капитализации. В связи с этим, является обоснованным обособление в действующей системе учета и отчетности источников погашения кредитов. Так, на отдельном субсчете 85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним» к предлагаемому счету 85 «Использование прибыли» будут сформированы данные по накопленной прибыли в качестве финансового обеспечения погашения долгосрочных кредитов.

Отдельно от общих источников финансирования вложений во внеоборотные активы необходимо учитывать суммы финансирования затрат по формированию основного стада. Затраты на формирование основного стада связаны с воспроизводством взрослого продуктивного и рабочего скота, входящего в состав основных средств сельскохозяйственных организаций. Источниками покрытия таких затрат являются амортизационные отчисления по рабочему скоту и прибыль организации. Источники средств по формированию основного стада в настоящее время не находят обособленного отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. В связи с этим является обоснованным накопление прибыли для формирования основного стада на отдельном субсчете 85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада» к счету 85 «Использование прибыли» пропорционально удельному весу переведенных животных в основное стадо в общем объеме принятых в эксплуатацию вложений во внеоборотные активы.

Предложенная методика учета накопленной прибыли и ее распределения позволит наглядно отразить на счетах бухгалтерского учета информацию об источниках финансирования формирования имущества и основного стада, погашения долгосрочных кредитов и процентов по ним, взятых для финансирования вложений во внеоборотные активы, прибыли для долевой собственности и на обеспечение социальных гарантий персонала. Наряду с этим, введение рекомендуемых субсчетов к счету 85 «Использование прибыли», позволит учесть требования налогового законодательства и обособить в системе счетов прибыль в качестве источника финансирования формирования имущества и выплаты кредитов и процентов по ним, сумма которых освобождается от налогообложения налогом на прибыль в размере не более 50 процентов валовой прибыли.

## НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ НИОКР НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ВЫСОКОТЕХНОЛОГИЧНЫХ ОТРАСЛЕЙ

**Т.М. Мезенцева**, *д-р экон. наук, профессор*; **А.В. Гончаров**  
*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
г. Москва, Российская Федерация*

Проект любой промышленной технологии, также как и образец высокотехнологичной продукции создается в процессе синтеза экспериментально-прикладного исследования и фундаментальных знаний, т.е. в результате проведения НИОКР. Предприятие, участвующее в цепочке формирования добавленной стоимости высокотехнологичной продукции, сталкивается с таким фактом хозяйственной жизни, как НИОКР. Одним из основных факторов, прямо влияющих на рентабельность средств, вложенных в научные исследования и технологические разработки, является оптимальная схема налогового учета результатов и затрат на НИОКР. В данной статье под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации. Данная проблема особенно актуальна для компании, которая проводит научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы самостоятельно, как с целью внутреннего использования, так и на основании внешнего заказа.

Рассматривая налоговый учет НИОКР как один из важнейших контрольно-аналитических процессов в высокотехнологичной компании, необходимо определить его основные задачи исходя из того, что цель любой организации – максимизация величины прибыли от результатов исследования/опытно-конструкторской работы на единицу инвестированных в НИОКР средств.

Для формирования эффективной системы налогового учета в высокотехнологичной компании, необходимо отразить распределение налоговой нагрузки по группам затрат на НИОКР:

1) в малых и средних инновационных предприятиях наибольший удельный вес (от 50 до 80 %) занимают расходы на оплату труда, а следовательно и на уплату единого социального налога (ЕСН);

2) высокотехнологичная продукция имеет высокую добавленную стоимость, и в совокупной налоговой нагрузке инновационных компаний высока доля НДС;

3) временные разницы в амортизационных отчислениях от первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов в высокотехнологичных компаниях образуют отложенные налоговые активы. Указанные временные разницы, как правило, формируют отложенный налоговый актив по налогу на прибыль (ставка – 24 %);

4) капитализация затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы может происходить только при условии, что они удовлетворяют принятым критериям идентифицируемости.

Указанные особенности налогообложения определяют основные налоговые риски инновационных компаний и их динамику в процессе проведения НИОКР, а

также степень влияния налогов на финансовый результат и экономическую эффективность научных исследований и разработок. Следовательно, на основании указанных данных, можно сформулировать *основные специфические задачи системы налогового учета результатов НИОКР в инновационных компаниях*:

1) взаимодействие с экономико-аналитическим блоком и системой управленческого учета, для оптимизации налогооблагаемой базы и своевременной фиксации изменений в статьях затрат. Текущие изменения в ходе работ должны одновременно отражаться как в управленческом, так и в бухгалтерском, и в налоговом учете;

2) стратегическое планирование различных аспектов системы налогообложения (системы налогообложения компании-исполнителя НИОКР, метод амортизации используемых основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА), порядок оформления трудовых отношений, и т.д.);

3) максимальное использование налоговых льгот на инновационную деятельность.

Налоговый учет научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ регулируется: Гражданским кодексом и Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 251, 262, 284, 381, 395); Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ; Гражданским кодексом Российской Федерации и т.д.

Основными критериями признания расходов на НИОКР в соответствии с ПБУ 17/02 являются:

1) использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано;

2) сумма расхода может быть определена и подтверждена;

3) имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);

4) использование результатов работ для производственных и(или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода).

Целесообразно рассмотреть основные положения нормативных актов, определяющих порядок и границы оптимизации налогообложения затрат на НИОКР:

1) в части налога на прибыль разрешается не учитывать как доходы средства целевого финансирования, полученные на НИОКР в соответствии с законодательством. Лимит, в пределах которого могут признаваться расходы на НИОКР и формирования фондов финансирования НИОКР, составляет до 1,5 % валовой выручки;

2) в части амортизационных отчислений – с 01.01.2008 в отношении ОС, относящихся к 3-й – 7-й амортизационным группам, организациям разрешено списывать до 30 % первоначальной стоимости единовременно;

3) в части налоговых льгот для участников особых экономических зон – льготная ставка ЕСН в размер 20,2 % (на 2011 – 2012 гг.), возможность установления пониженной ставки налога на прибыль для резидентов особых экономических зон. При этом расходы на НИОКР признаются в том налоговом периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Возможно, предоставление налоговых каникул по налогу на имущество на период до 5 лет;

4) законопроект № 448864-5, одобренный Государственной думой в 1-м чтении, согласно которому ряд организаций вправе включать указанные расходы в

состав прочих расходов равномерно в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ), в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации в ред. от 07.02.2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации в ред. от 28.12.10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>.
3. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон России от 24.07.2009 № 212-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89925>.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).
5. Отчет «Объем отгруженных инновационных товаров, работ, услуг организаций добывающих, обрабатывающих производств, по производству электроэнергии, газа и воды по видам экономической деятельности», Госкомстат [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/enterprise/science>.
6. Грачева, М.Е. Особенности анализа и отражения в отчетности расходов на научные исследования и разработки / М.Е. Грачева // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 15 / система «Консультант +».
7. Шишкина, Я. Как стимулировать заказчиков инноваций? / Я. Шишкина // Налоговый учет для бухгалтера. – 2010. – № 8 / система «Консультант +».

### **ПРИЗНАНИЕ ДЕРИВАТИВОВ В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Т.М. Мезенцева**, *д-р экон. наук, профессор*; **А. Степаненко**  
*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
г. Москва, Российская Федерация*

*Основные характеристики деривативов:*

- 1) справедливая стоимость меняется вследствие изменения:
  - процентной ставки;
  - стоимости ценной бумаги;
  - цены товара;
  - ставки иностранной валюты;
  - кредитного рейтинга или
  - других индексов;
- 2) отсутствие или незначительная объем первоначальных инвестиций (т.е. такой суммы, которая меньше объема инвестиций, необходимых для приоб-

ретенция первичного финансового инструмента, имеющего схожую связь с изменениями на рынке);

3) осуществление расчетов в будущем.

Договор должен иметь **все три** характеристики, перечисленные выше, чтобы соответствовать определению дериватива.

Примеры деривативов и факторов, влияющих на изменение их стоимости, представлены в таблице.

Примеры деривативов и факторов, влияющих на изменение их стоимости

Тип договора	Главная ценоустанавливающая переменная
Своп на основе процентной ставки	Процентная ставка
Валютный фьючерсный контракт	Курсы валют
Товарный форвардный контракт	Цены на товары
Кредитный своп	Кредитный рейтинг, кредитный индекс или цена кредита
Купленный или выписанный фондовый опцион (опцион покупателя – «колл» или опцион продавца – «пут»)	Курс акций

Необходимо также отдельно выделять встроенные деривативы, чтобы обеспечить последовательность признания всех деривативов и предотвратить несоблюдение требований оценки деривативов по их справедливой стоимости с отражением изменений справедливой стоимости в прибылях или убытках.

Для этих целей МСФО требует идентификации смешанных инструментов, включающих в себя встроенные деривативы. В определенных условиях деривативный элемент следует отделить и учитывать обособленно.

Прямые или косвенные условия в договоре, которые могут свидетельствовать об его отношении к деривативам:

- инструменты с чертами зависимости элементов друг от друга;
- условия оплаты, привязанные к изменениям индексов;
- инструменты с возможностью отложить срок оплаты;
- операции с «третьей валютой».

Случаи, в которых встроенные деривативы должны быть выделены из основного договора в смешанном инструменте:

- встроенный дериватив не связан тесно с экономическими характеристиками и рисками основного договора;
- выделенный инструмент (полученный в результате отделения встроенного дериватива) с теми же условиями, что и встроенный дериватив, будет соответствовать определению дериватива;
- смешанный договор не оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Эти три условия должны выполняться одновременно.

Таким образом, в процессе поиска и определения встроенного дериватива, следует принимать во внимание следующие аспекты:

- связаны ли явно и тесно основной и встроенный деривативы?
- если черты встроенного дериватива тесно связаны с соответствующими чертами основного договора, необходимости отделять встроенный дериватив нет. Чтобы определить наличие такой тесной связи, необходимо оценить взаимозависимость между встроенным деривативом и основным контрактом;
- оценивается ли в настоящий момент основной договор по справедливой стоимости через прибыль или убыток?

Если основной контракт уже оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, необходимости отделять встроенный дериватив нет, так как он уже оценивается по справедливой стоимости.

Так, деривативы в иностранной валюте будет необходимо отделить при определенных обстоятельствах, например, если оплату требуется производить в валюте, которая не является функционирующей валютой любой из сторон договора. С другой стороны, отделения не требуется, если оплата производится в валюте, обычно используемой в договорах купли-продажи нефинансовых объектов в той экономической среде, в которой хозяйственная операция имеет место (т.е. в сравнительно устойчивой и ликвидной валюте).

Возможность предоплаты, встроенная в основной договор, не попадает под понятие «тесно связанной» за исключением случаев, когда участвующая в предоплате цена приблизительно равна амортизированной стоимости долгового инструмента на каждую рассматриваемую дату.

Если основной договор не является финансовым инструментом, к нему применимы иные стандарты, нежели МСФО 39, и хозяйствующий субъект должен следовать указаниям применимых стандартов в отношении учета основного договора. Однако даже если сфера деятельности МСФО 39 не распространяется на основной договор, все же может потребоваться отделение встроенного дериватива.

Если отделение встроенного дериватива является затруднительным, результат от выбора варианта оценки по справедливой стоимости будет фактически тем же, что и в случае его отделения путем признания доходов или убытков по комбинированному договору через прибыль или убыток (но также приведет к оценке по справедливой стоимости и основного договора). Выбор оценки по справедливой стоимости допустим, только если основной договор является финансовым инструментом.

Если в договор встроен дериватив, который должен быть отделен, однако хозяйствующий субъект полагает, что его надежная оценка является затруднительной задачей, он должен учесть весь договор по справедливой стоимости с отражением изменений через прибыль или убыток.

#### *Пример*

Австралийская компания арендует у великобританской компании воздушное судно 2 года. Ежемесячные арендные платежи в размере 20 000 евро платятся в начале каждого месяца. В этом случае основным договором является дого-

вор аренды (не оценивается по справедливой стоимости). Можно заключить, что в основной договор встроен дериватив, поскольку в условии договора подразумеваются 23 встроенных форвардных договора на продажу евро – обмен 20 000 евро на австралийские доллары. Каждый из этих встроенных форвардных договоров является деривативом и попадает под сферу действия МСФО 39. Причем данные деривативы должны быть отделены от основного договора в первый год, при этом основной договор не оценивается по справедливой стоимости.

МСФО предусматривает возможность пересмотра встроенных деривативов. Это не относится к следующим обстоятельствам:

- последствиям в виде переоценки стоимости, возникающим по причине пересмотра встроенных деривативов;

- приобретению договоров со встроенными деривативами при объединении бизнеса, а также их возможному пересмотру на дату приобретения.

Хозяйствующему субъекту следует оценить, нужно ли отделять встроенный дериватив от основного договора, когда этот хозяйствующий субъект впервые выступает одной стороной по этому договору. Последующий пересмотр запрещен, за исключением случаев, когда в условия договора было внесено изменение, существенно корректирующее денежные потоки, которые потребуются осуществить по договору. В этом случае необходим пересмотр встроенных деривативов.

Хозяйствующему субъекту следует определить, является ли корректировка денежных потоков существенной, путем рассмотрения меры, в которой будущие денежные потоки, связанные со встроенным деривативом и/или основным контрактом, изменились и значительно ли связано данное изменение с ранее ожидаемыми денежными потоками по договору.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ИННОВАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

**С.К. Метлушко; Е.С. Макарова**

*УО «Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины»,  
г. Гомель, Республика Беларусь*

Состояние инновационной деятельности в любом государстве является важнейшим индикатором развития общества и экономики. В научной литературе существуют разные подходы к определению инновационной деятельности, систематизировав и обобщив которые можно представить ее как деятельность по освоению результатов исследований и разработок, повышающих эффективность способов и средств осуществления конкретных процессов, в том числе – освоение в производстве новой продукции и технологий.

Важнейшей характеристикой инновационной деятельности является инновационная активность организации. Разделяя позицию С.В. Дадалко, определим инновационную активность организации как степень интенсивности осуще-



ствляемых действий на всех этапах инновационной деятельности и их своевременность, способность мобилизовать потенциал и превратить его в конкурентную силу, конкурентное преимущество [1]. Анализ инновационной активности организации является не только инструментом оценки ее уровня, но и позволяет определить влияние на нее различных технико-экономических факторов. Изучение научной и специальной литературы по данной проблеме позволяет сделать вывод о том, что единой комплексной методики анализа инновационной активности организации в настоящее время не существует. Рассмотрим некоторые из существующих методических подходов к анализу инновационной активности.

Лысенко Д.В. предлагает для оценки инновационной активности рассчитывать суммарный экономический эффект от реализации предложений, принятых к финансированию в отчетном году, на основе удельного веса эффективных инновационных предложений и показателя использования инновационных предложений (инновационных возможностей) [2]. Отметим, однако, сложность количественного определения составляющих для его расчета, неоднозначность их трактовки, и как следствие, возможные расхождения в значении итогового показателя.

По мнению В.П. Баранчеева, инновационная активность выполняет функцию «оператора», включающую «организационно-управленческие решения и качество общения как главное условие творческой деятельности» [3]. Он выделяет четыре самых важных фактора инновационной активности: восприимчивость к новому – обеспеченность ресурсами – общение и организованность инновационного процесса – мера компетентности. Каждый параметр оценивается по десятибалльной шкале. Относительный уровень инновационной активности, выраженный в коэффициенте, определяется как отношение фактического ее абсолютного значения к максимально возможному, равному 40 баллов. Следует отметить доступность восприятия данного подхода и ясность в интерпретации итогового показателя. Более того, данный коэффициент позволяет оценивать динамику уровня инновационной активности за ряд лет. Вместе с тем наличие субъективизма при балльной оценке каждого фактора может отразиться на значении относительного показателя, что также несколько снижает практическую значимость данного подхода.

Автор О.В. Никитина рассматривает возможность использования трех основных критериев инновационной активности предприятия [4]: *интеллектуальность* (наличие у предприятия научно-технических достижений, интеллектуальных результатов для коммерческой реализации); *инновативность* (позитивное восприятие новшеств и в целом инновационной модели развития сотрудниками компании); *инновационность* (способность превращать интеллектуальный продукт в новшество, стремление к лидерству в инновациях).

Для количественной оценки инновационной активности автор рекомендует использовать расчетный метод, при котором интегральный показатель определяется как сумма взвешенных по значимости частных характеристик, определяемых экспертным путем в диапазоне от 0 до 1. Сопоставляя эталонное (равное 1) и фактическое значения, можно оценить динамику изменения уровня интенсивности

инновационной деятельности предприятия. Данный подход представляет практический интерес, однако использование в нем экспертных оценок снижает уровень объективности значений итоговых показателей.

Анискин Ю.П. предлагает оценить величину инновационной активности с помощью таких показателей, как: *коэффициент инновационной затратоемкости* (отношение объема инновационных затрат к объему продаж); *коэффициент обновления продукции* (доля новых изделий в общем объеме выпуска); *коэффициент интенсивности освоения новой продукции* (количество освоенных изделий за определенный период); *коэффициент прогрессивности используемых технологий* (отношение степени прогрессивности технологии предприятия к среднеотраслевому значению); *коэффициент новизны новых продуктов* (совокупная степень новизны всех новых продуктов) [5].

Для определения конкретной величины индекса инновационной активности автор предлагает методику, основанную на взаимосвязи инновационной активности и устойчивости предприятия. Сначала определяются индексы относительного изменения частных показателей. Затем рассчитывается интегральный индекс инновационной активности как произведение относительных индексов частных показателей. Если его значение  $> 1$ , то это свидетельствует о положительном результате в инновационной активности.

Данный подход не только позволяет оценить инновационную активность организации, но и определить ее влияние на устойчивость предприятия. Однако вызывает вопросы методика расчета отдельных показателей (например, коэффициент новизны новых продуктов), что затрудняет ее применение на практике.

В дополнение к рассмотренным подходам в контексте данного исследования представляют научный и практический интерес работы А.А. Трифиловой и др. [6], изучение которых позволило определить и дополнить систему обобщающих экономических показателей для оценки инновационной активности, включающую:

- долю стоимости инновационной продукции в общем объеме отгруженной продукции;
- долю отгруженной инновационной продукции на внешний рынок в общем объеме отгруженной продукции;
- долю нематериальных активов в стоимости внеоборотных активов;
- долю затрат на технологические инновации в общем объеме инвестиций;
- долю средств, выделяемых предприятием на собственные и совместные исследования по разработке новой продукции и технологий, в общей сумме инвестиций предприятия;
- уровень затрат на обучение и подготовку персонала, связанных с инновациями, приходящийся на 1 работника научно-исследовательских и проектно-конструкторских подразделений.

Рост значений данных показателей свидетельствует о повышении инновационной активности организации.

Предлагаемая система показателей может служить базой для методики анализа инновационной активности организации как одной из функций управления ее инновационной деятельностью, поскольку она отвечает требованиям практической значимости, обеспеченности информацией для их расчета и однозначности интерпретации. Однако при включении в методику оценки такого количества показателей усложняется аргументация итогового вывода об общей тенденции изменения инновационной активности.

Дальнейшим развитием данной методики является построение интегрального показателя, который позволяет, во-первых, комплексно оценивать инновационную активность; во-вторых, выявлять тенденцию ее изменения в динамике за ряд периодов. Интегральный показатель инновационной активности целесообразно рассчитывать по широко применяемой в экономических исследованиях формуле корня « $n$ -й» степени из произведения « $n$ » коэффициентов роста предложенных выше показателей за два смежных периода. Значение интегрального показателя, превышающее 1, можно оценивать как положительную тенденцию роста инновационной активности организации за год.

Одной из проблем в оценке инновационной активности организации является проблема ее информационного обеспечения. Можно согласиться с автором Е.С. Ботеновской, считающей, что существующая в настоящее время статистическая информация об инновационной деятельности организации позволяет оценить лишь динамику основных показателей, что существенно сужает информационную базу анализа [7].

Основная форма статистической отчетности 1-нт (инновация) «Отчет об инновационной деятельности организации» требует существенной доработки с позиций, во-первых, расширения системы показателей для оценки не только динамики, но и качественных изменений и промежуточных результатов деятельности на разных этапах инновационных проектов; во-вторых, более четкого определения характера производимых инновационных изменений, разграничения инновационной деятельности и текущей работы по поддержанию непрерывного процесса воспроизводства.

Заметим, что уровень подготовки специалистов, заполняющих данную форму, существенно влияет на объективность значений ее показателей.

Таким образом, решению проблемы, на наш взгляд, будет способствовать: конкретизация критериев для определения ряда показателей, характеризующих инновационную деятельность и затраты на нее, в Указаниях по заполнению формы 1-инновация; обучение работников соответствующих служб предприятия по заполнению данной формы отчетности; повышение ответственности работников за предоставляемую информацию.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Дадалко, С.В. Инновационная активность как условие развития преуспевающего предприятия / С.В. Дадалко // Мировая экономика и бизнес-администрирование: материалы науч.-практ. конф. – Минск: ГНТУ, 2009. – 475 с.

2. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА-М., 2008. – 320 с.
3. Баранчев, В.П. Управление инновациями: учебник / В.П. Баранчев, Н.П. Масленникова, В.М. Мишин; под общ. ред. В.П. Баранчева. – М.: Высшее образование: Юрайт – Издательство, 2009. – 711 с.
4. Никитина, О.В. Методы оценки инновационной активности промышленных предприятий / О.В. Никитина // Современные проблемы экономики и управления народным хозяйством: сб. науч. ст. аспирантов СПбГИЭУ. Вып. 12; под ред. Е.Б. Смирнова. – СПб.: СПбГИЭУ, 2004.
5. Анискин, Ю.П. Управление корпоративными изменениями по критерию устойчивости / Ю.П. Анискин. – М.: Омега-Л, 2009. – 404 с.
6. Трифилова, А.А. Оценка инновационной активности предприятия / А.А. Трифилова // Инновации. – 2003. – № 10. – С. 51 – 55.
7. Ботеновская, Е.С. Формирование системы показателей для оценки инновационного развития национальной экономики / Е.С. Ботеновская // Экономика и управление. – 2009. – № 4. – С. 20 – 28.

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СУЩНОСТИ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА**

**И.В. Миренкова**

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь*

Конкурентные преимущества национальной экономики в значительной степени зависят от качества трудовых ресурсов, способности рабочей силы адаптироваться к новым технологиям, потребностям национального и международного рынков труда овладевать новыми знаниями и навыками, способности постоянно повышать свой образовательный уровень, функционировать в конкретной среде и их востребованности.

Сегодня все чаще говорят о человеческом капитале, так как работник в настоящее время не простой исполнитель, а стратегический ресурс предприятия, основа его конкурентоспособности. От знаний, навыков, творчества, инициативы, восприимчивости, ценностно-мотивационных характеристик работников зависит уровень производства, экономическая эффективность деятельности предприятий. Техника, создающая богатства, приходит в жизнь через технологические знания и организационные усовершенствования. И только опытная квалифицированная рабочая сила способна управлять высокотехнологическим процессом.

Разработка теории человеческого капитала за рубежом связана с Т. Шульцем, Г. Беккером, Б. Вейсбордом, Л. Туроу, У. Боуэном, М. Фишером, А. Ауменом, М. Блаугом, Дж. Грейсоном и другими авторами. Важно заметить, что за рубежом исследование человеческого капитала ведется на основе традиционных

подходов предельного анализа и преимущественно ориентировано на определение эффективности инвестиций в его развитие, в процесс образования.

В Республике Беларусь данное явление сразу было связано с проблемами мотивации и отчуждения труда (Л.Н. Давыденко, В.Л. Клюня, А.П. Морова, М.Г. Муталимов, П.Г. Никитенко, М.И. Плотницкий, А.А. Раков, А.Н. Тур, Н.Г. Юркевич и другие).

На основании этих теорий, но с некоторыми изменениями и дополнениями, современные исследователи предлагают собственные определения сущности человеческого капитала. Результаты исследований представим в таблице.

Подходы различных авторов к определению человеческого капитала

Основные определения сущности человеческого капитала	Авторы				
	Г. Беккер	А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова	Р.А. Цатурия	Г.Э. Слезенгер	Н.В. Маковская
«Совокупность врожденных способностей и приобретенных знаний, навыков и интересов (мотивации), целесообразное использование которых способствует увеличению дохода индивида (предприятия, общества)»	x				
«Сформированный в результате инвестирования и накопления уровня здоровья, образования (навыки, умения, квалификация), мотивации, который используется как ресурсный потенциал, способствующий экономическому росту, и влияет на величину доходов его обладателя»		x			
Совокупность рыночного, организационного и социального актива, созданного непосредственно человеком, обладающего наивысшим уровнем квалификации и огромным потенциалом, при использовании которого образуется прибыль			x		
То, что присуще человеку как созидателю материальных и духовных благ, и как его экономическая сущность				x	
Накопление, приращение знаний, умений и навыков с целью их дальнейшего практического применения.					x

*Примечание.* Разработано автором на основе источников [1 – 5].

Таким образом, при анализе существующих определений экономической категории человеческого капитала можно выделить общие характеристики данного понятия. Так, человеческий капитал – это имеющийся у человека запас знаний, здоровья, навыков, опыта, которые он использует для получения дохода.

Следует отметить, что это не просто совокупность знаний, способностей, которыми обладает человек, а это:

- приобретенный (по Г. Беккеру, врожденный) запас знаний, умений, навыков;

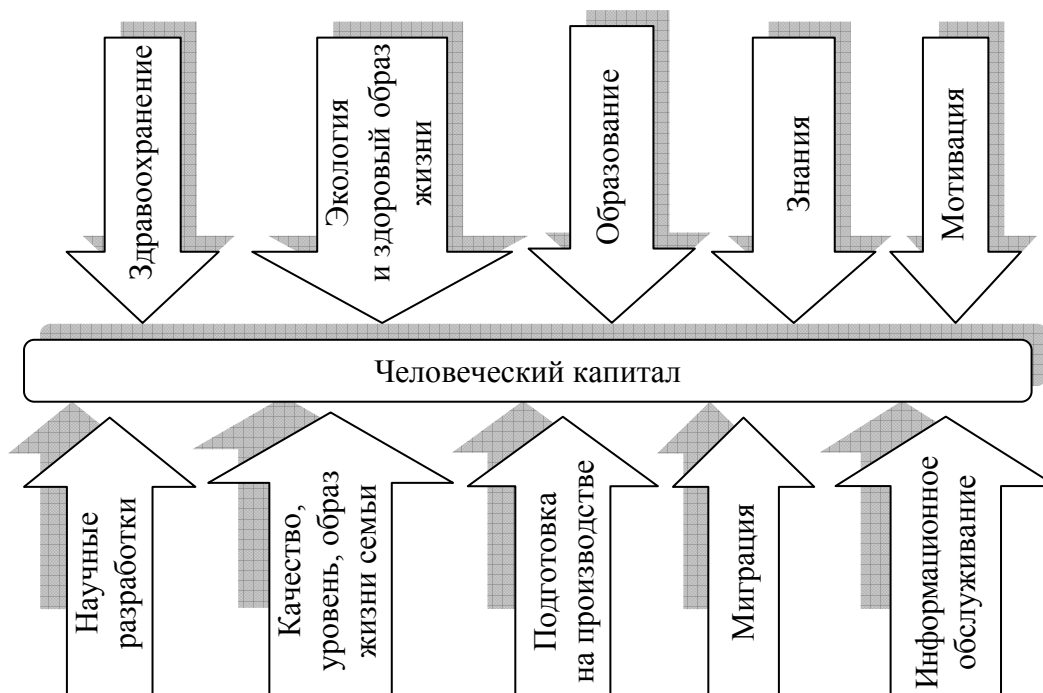
- этот запас целенаправленно используется в определенной сфере деятельности, и это способствует росту производительности труд и производства;

- использование данного запаса должно приводить к росту зарплаток (доходов) работника и его заинтересованности;

- мотивация, являющаяся необходимым элементом для того, чтобы процесс воспроизводства (формирования, накопления, использования) носил полностью завершенный характер.

Важнейшей составляющей человеческого капитала является способность к трудовой деятельности. Труд, его качество и производительность представляют часть реализованного капитала.

Человеческий капитал играет двойственную роль в процессе экономического роста: во-первых, это определенный запас знаний, навыков, способностей, которые участвуют в процессе производства, т.е. являются фактором производства; во-вторых, определяющим фактором существования и развития человеческого капитала являются инвестиции в человека, которые приводят к экономическим и технологическим изменениям. Человеческий капитал формируется прежде всего за счет инвестиций в повышение уровня и качества жизни населения, в том числе: в здоровье, образование, знания, подготовку на производстве и другие составляющие (рисунок).



Источники формирования человеческого капитала

Образование и подготовка на производстве повышают уровень знаний человека, а следовательно увеличивают объем и качество человеческого капитала. Для эффективности инвестирования в человеческий капитал необходимо проводить постоянное обучение и развитие персонала.

Охрана здоровья продлевает жизнь человеку, а следовательно и время функционирования человеческого капитала. Вместе со способностью к работе (здоровьем, квалификацией) необходимо рассматривать и наличие желания к работе, т.е. затраты, связанные с мотивацией работника к повышению качества своего труда.

Миграция способствует перемещению квалифицированной рабочей силы в районы и отрасли, где наиболее ощущается их недостаток.

В процессе научных разработок создаются новые технологии, совершенствуются работники управляющими ими, так как ускоренное воспроизводство физического капитала требует постоянного обновления человеческого капитала и т.д.

*Исследование установило*, что на предприятиях различных отраслей используется часть человеческого капитала в виде рабочей силы, которая в процессе производства реализует свои возможности на основе трудовых отношений.

Труд в каждой отрасли имеет свои особенности, обусловленные специфической производственной средой и экономических отношений.

Формирование трудовых коллективов, способных к высокопроизводительному труду, и обеспечение высокого уровня профессионализма и квалификации работников являются решающими предпосылками для роста эффективного производства.

Повышение научных знаний, профессионального мастерства, рост уровня образования в конечном счете всегда способствуют эффективному воспроизводству человеческого капитала, внедрению инноваций и широкому использованию достижений научно-технического прогресса.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Беккер, Г. Человеческий капитал (главы из книги) / Г. Беккер; пер. Р.И. Капелюшниковой // США: экономика, политика, идеология. – 1993. – № 11. – С. 86.
2. Добрынин, А.И. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова. – СПб.: Наука, 1999. – 308 с.
3. Цатурян, Р.А. Значимость инвестиций в человеческий капитал для развития компаний / Р.А. Цатурян // Экономика и управление. – 2009. – № 1. – С. 57 – 61.
4. Слезенгер, Г.Э. Социальная экономика: учебник / Г.Э. Слезенгер. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2001. – 368 с.
5. Маковская, Н.В. Внутренний рынок труда предприятия как условие развития человеческого капитала работников: моногр. / Н.В. Маковская. – Могилев: МГУ им. А.А. Кулешова, 2007. – 276 с.

## **ИННОВАЦИОННЫЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ КАЧЕСТВА ИНФОРМАЦИИ: АУДИТОРСКИЙ ПОДХОД**

**В.В. Мякинская**

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

В условиях инновационной экономики повышается роль и значение управленческой составляющей функционирования предприятий, основанной на анализе поступающей на предприятие информации из внутренней и внешней среды и осуществлении мониторинга развития предприятия. Определяющее значение в общей совокупности экономической информации имеют данные учета (бухгалтерского, управленческого, налогового). Для превращения учетной информации в решение используются знания аналитика, который с помощью моделей и алгоритмом проводит ее аналитическую обработку.

Создание гарантированного качества достигается путем стандартизации деятельности организации с целью производства продукции (предоставления услуги, работ), гарантированно отвечающей заданным требованиям, а также совершенствования этой продукции (услуги, работ). Инструментом стандартизации является компьютерная система менеджмента качества (СМК), один из основных принципов которой – принятие решений на основании достоверных данных. Достичь высокого уровня достоверности обрабатываемой информации в системе возможно как технологическими (при разработке программного обеспечения), так и организационными (последующий контроль вводимой информации) методами.

При разработке программных средств считается, что информация, вносимая в систему пользователями либо получаемая от внешних источников, верна априори. В условиях сжатых сроков разработки данное предположение часто находит одобрение как у рядовых исполнителей, так и архитекторов систем. Программистов в первую очередь волнует корректность типов данных и соответствие программного обеспечения требованиям, указанным в техническом задании. Они озабочены тем, чтобы система удовлетворяла требования пользователей и успешно проходила тестирование. Исходя из этих соображений и делаются проверки в коде. Зачастую контроль достоверности информации техническими средствами даже не предусматривается. Надежды возлагаются на организационные методы, т.е. на дополнительную проверку информации пользователями. Однако контроль вводимой информации независимым подразделением требует привлечения значительных человеческих ресурсов, что при больших объемах обрабатываемой информации затруднительно. Еще одна особенность такого подхода – значительное увеличение временных затрат на производственные процессы. Поэтому данный вид контроля часто сводится к формальным процедурам и ощутимой пользы не приносит [1, 2].

Таким образом, вопросам обеспечения должного уровня качества обрабатываемой информации в автоматизированных системах не всегда уделяется



должное внимание. Анализ современных подходов к оценке качества информации позволил авторам выделить три подхода (табл. 1).

Таблица 1

Основные подходы к созданию методик оценки качества информации

Подход	Сущность подхода
Математический подход	Суждение об оценке, основанное на результатах статистического моделирования массовых данных или применение строго формализованных математических процедур, позволяющих свести к минимуму субъективные допущения математика
Аналитический подход	Заключается в формировании строгих математических зависимостей между показателями, осуществляется по законам диалектики, формальной логики, с применением общенаучных методов исследования
Аудиторский подход	Оценка информации и особенности ее искажения определяются аудитором на основании ее существенности

Рассмотрим сущность аудиторского подхода. В аудите под достоверностью данных следует понимать способ уменьшения или снятия неопределенности информации в отношении объектов учета и возможности принятия на основе такой информации адекватных управленческих решений. Получение достоверной информации о деятельности хозяйствующего субъекта невозможно без создания системы менеджмента качества и количественной оценки влияния всех факторов, влияющих на качество обрабатываемой информации. Формализация оценки качества информации позволит перевести категорию качество из разряда теоретических понятий в разряд практически достижимых качественных характеристик данных. Аудиторская оценка информации должна включать оценку следующих групп факторов:

*Существенность информации.* Существенность характеризует уровень ценности информации для решения аналитической задачи. Существенность зависит от многих факторов, главным из которых является способность подробно проанализировать объект анализа.

*Надежность информации.* Автоматизированная система обработки информации состоит из аппаратной и программной частей. Аудитор при анализе группы факторов в части аппаратного обеспечения исследует тип и возраст применяемой вычислительной техники, количество рабочих мест, наличие сети, способ передачи данных, наличие в штате организации штатных работников, занимающихся техническим обслуживанием техники, уровень их квалификации и т.д. В части программного обеспечения (ПО) аудитор должен исследовать тип применяемого ПО, наличие на нее лицензии, наличие договоров на техническое обслуживание фирмой-производителем и т.д.

*Безопасность данных.* Аудитор оценивает обеспечение в организации безопасности данных в системе обработки информации, разработанные основы разграничения прав доступа в системе, защиты от несанкционированного доступа.

*Достоверность.* Проверку достоверности данных аудитор должен начинать с оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части контроля подготовки данных, контроля предотвращения ошибок во время работы, возможности изменения ПО и методов первичной регистрации данных, наличие квалифицированного персонала для работы с электронными документами и т.д.

В соответствии с действующим законодательством аудитор может получать аудиторские доказательства, в том числе и доказательства качества информации путем выполнения ряда процедур.

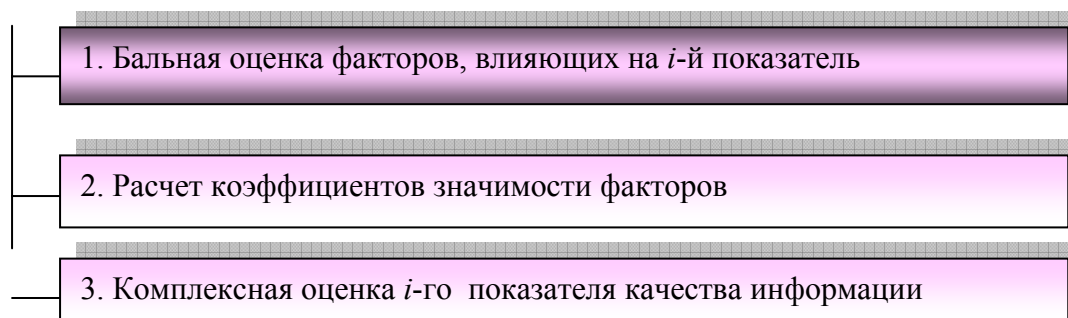
В таблице 2 приведены возможные способы получения аудиторских доказательств при оценке качества информации.

Таблица 2

Выбор возможных способов получения аудиторских доказательств в разрезе показателей качества аудируемой информации

Показатели качества информации	Инспектирование	Наблюдение	Запрос	Подтверждение	Пересчет	Аналитические процедуры
Существенность	+	+	+	+	+	+
Надежность	+	+	+	+	+	+
Безопасность данных	+	+	+	+	–	–
Достоверность	+	+	+	+	+	+

Оценку предложенных показателей предлагается производить методом количественной комплексной оценки [3, с. 99], основные этапы которой представлены на рисунке.



Комплексная оценка качества информации (аудиторский подход)

Функция аудитора в разработанной схеме сводится к оценке риска получения аналитиками искаженной информации, с целью последующего выявления недоброкачественной информации и внесением в нее соответствующих корректировок. Основное отличительное свойство предлагаемого решения – акцент на автоматизации выполнения процесса сбора и обработки информации аудитором, наличие универсального конструктора процесса и методических материалов, позволяющих самостоятельно разрабатывать собственные, авторские, подходы к

технологии работ в рамках СМК аудита, основные принципы построения которой предложены авторами [4, с. 254].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Кульба, В.В. Достоверность и сохранность информации в АСУ / В.В. Кульба. – М.: Синтег, 2003.
2. Березкин, Е.Ф. Аппаратные средства функционального и тестового диагностирования / Е.Ф. Березкин. – М.: МИФИ, 1986.
3. Хмельницкая, И.В. Модели формирования комплексных оценок финансово-хозяйственной деятельности предприятия / И.В. Хмельницкая // Бухгалтерский учет и анализ. – Минск: БГЭУ, 2008. – № 6(138). – С. 23 – 30.
4. Панков, Д.А. Система менеджмента качества аудита как базовая основа контроля качества аудита / Д.А. Панков, В.В. Мякинская // Новые концепции развития бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях экономических изменений. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 9. – С. 171 – 182.

### ПРОБЛЕМЫ ИНВЕСТИРОВАНИЯ И УЧЕТА ИННОВАЦИЙ

**И.В. Осипова**, канд. техн. наук, доцент; **М.С. Бойко**

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
г. Москва, Российская Федерация*

Инновации имеют огромное значение для развития материально-технической и интеллектуальной базы организаций, отраслей и экономики любых стран. Под инноваций (англ. innovation) чаще всего понимают «инвестицию в новацию» [1]. Инновации – это важнейшие нововведения в области техники, технологий, организации труда и управления, основанные на использовании достижений науки и передового опыта, а также использование этих новшеств в самых разных областях и сферах деятельности [2]. Есть разный технологический уровень (уклад) инноваций, т.е. инновации, которые создаются в конкретной узкой области, инновации, создаваемые на уровне использования в российских отраслях, инновации, соответствующие мировым стандартам или превосходящие эти стандарты.

Политика приоритетов в области науки и технологий призвана стать основой реального формирования высокотехнологичной национальной промышленности России. Под приоритетными направлениями развития науки и техники понимаются основные области исследований и разработок, реализация которых должна обеспечить значительный вклад в социальное, научно-техническое и промышленное развитие страны и в достижение за счет этого национальных социально-экономических целей. В каждом из приоритетных направлений развития науки и техники можно выделить некоторую совокупность критических технологий.

Критические технологии – это новые технологии, которые носят межотраслевой характер, создают существенные предпосылки для развития многих технологических областей или направлений исследований и разработок и дают в совокуп-

ности главный вклад в решение ключевых проблем реализации приоритетных направлений развития науки и технологий. Критические технологии обеспечивают мультипликативный эффект развития реальных секторов экономики страны, а их реализация должна вносить прямой вклад в рост качества жизни народа или развитие экономики через повышение конкурентоспособности национальной экономики.

Усилия по созданию экономики, базирующейся на передовых технологиях, должны стать решающим фактором для экономического подъема, технологической независимости России, обеспечения конкурентоспособности отечественной научно-технической продукции и роста качества жизни россиян (из Концепции развития России до 2020 года). Однако в Бюджетном кодексе Российской Федерации не предусмотрено прямого финансирования инновационного развития экономики России. Тем не менее для развития инноваций, их продвижения и внедрения в России был образован в июле 2009 года рынок инноваций и инвестиций (РИИ). Рынок инноваций и инвестиций создан ММВБ в сотрудничестве с РОСНАНО. Основные цели рынка инноваций и инвестиций:

- создание прозрачного механизма привлечения инвестиций в высокотехнологический сектор экономики России;
- выстраивание инвестиционной цепочки (от финансирования инновационных компаний на ранней стадии до подготовки их к выходу на IPO);
- развитие концепции государственно-частного партнерства.

Определена основная целевая группа эмитентов – высокотехнологичные компании малой и средней капитализации, планирующие привлечение акционерного капитала.

В рамках Рынка инноваций и инвестиций в настоящее время функционируют три основных сегмента, рассчитанные на компании различной степени зрелости и капитализации, а также на разные группы инвесторов:

- *сектор ИРК* – биржевой сектор, позволяющий инновационным компаниям проводить публичные размещения (IPO/SPO) и допускать ценные бумаги к вторичному обращению во всех режимах торгов на ФБ ММВБ;

- *ИРК-2* – режим для проведения частных размещений с использованием биржевых технологий и листинга. Вторичное обращение осуществляется среди квалифицированных инвесторов (являющимся таковыми в силу Закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» или признанные таковыми в порядке, предусмотренным Приказом ФСФР РФ от 18.03.2008 № 08-12/пз-н «Об утверждении Положения о порядке признания лиц квалифицированными инвесторами»);

- *Информационный board* – web-ресурс, направленный на создание механизмов привлечения инвестиций инновационными компаниями на ранних стадиях развития. В рамках ресурса «покупатели» (фонды, инвестиционные компании, банки, частные инвесторы) и «продавцы» (фонды, инвестиционные компании, банки и сами эмитенты) могут размещать предложения о продаже доли в компании (проекте) и устанавливать контакты для совершения сделок.

Сектор Инновационных и растущих компаний (Сектор ИРК) – это сектор, целью которого является формирование условий для эффективного привлечения инвестиций в инновационный быстрорастущий сектор экономики, образуемый

компаниями малого и среднего бизнеса, а также создание предпосылок для массовых IPO этих компаний и решение задач венчурного финансирования в стране.

В ИРК-2 компании могут привлечь финансирование у квалифицированных инвесторов: управляющих компаний, хедж-фондов, специализирующихся на работе с молодыми, венчурными компаниями, а также квалифицированных частных инвесторов с капиталом от 1 млн. руб. (в силу Закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» или признанные таковыми в порядке, предусмотренным № 08-12/пз-н «О признании лиц КИ»).

Информационный борд является частью формируемого на ММВБ в партнерстве с РОСНАНО Рынка инноваций и инвестиций (РИИ) и направлен на создание Сектора размещения и торговли для непубличных компаний, с целью обеспечения инструментами привлечения финансирования молодых и растущих компаний, включая компании на стадии start up (запуска), не готовые к выходу на полноценный биржевой рынок. Таким образом, информационный борд – это web-ресурс, направленный на создание механизмов привлечения инвестиций инновационными компаниями на ранних стадиях развития. Одной из ключевых задач ресурса является создание для венчурных инвесторов (фондов, бизнес-ангелов, частных инвесторов) и предпринимателей общей платформы в сети Интернет и вне ее для реализации совместных проектов, обмена информацией, расширения деловых контактов и др.

Следует отметить, что в последнее время известные российские IPO проходят на западных площадках. Это вызывает интерес и других российских эмитентов к размещению акций за рубежом. В свою очередь это вызывает обеспокоенность российских регуляторов и бирж, заставляя их активизировать согласованные действия по созданию условий для проведения IPO на отечественном рынке.

Подходы компаний разных стран к решению задачи привлечения средств через IPO во многом обусловлены историческими традициями и местом, занимаемым фондовым рынком в экономике страны.

Финансовый рынок России традиционно развивается в основном как долговой. В результате сегодня фондовый рынок остается малозаметным в масштабах экономики, у компаний не возникает серьезного стремления проводить на нем IPO, и, как следствие, Россия пока не имеет заметного места на мировом рынке IPO. Причины медленного развития индустрии IPO в России – недостаточная развитость корпоративного права и законодательства о рынке ценных бумаг. Также тормозит развитие рынка IPO неразвитость российского фондового рынка и его инфраструктуры, которая пока все еще весьма затратна и недостаточно эффективна. Отсутствует единая система учета прав на ценные бумаги. На мировых рынках основными инвесторами в IPO являются институциональные инвесторы, в том числе пенсионные, паевые и страховые фонды. В России же ход пенсионной реформы пока не оставляет надежд на быстрый приход пенсионных денег на рынок IPO.

Вместе с тем для развития рынка инноваций и привлечения инвестиций необходимо такое нормативно-законодательное регулирование, которое должно определить соответствующий порядок учета и оценки инноваций (особенно имею-

щих геополитическое значение) в рамках доходной модели. В настоящее время в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» вообще отсутствует термин «инновация», а оценка НМА определяется исходя из затратной модели. Бухгалтерский учет НМА ведется на счете 04 «Нематериальные активы». В аналитическом учете объекты НМА делятся на группы: объекты интеллектуальной собственности и деловая репутация. Расходы по созданию НМА учитываются на 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технических работ». Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технические работы принимаются к бухгалтерскому учету и отражаются на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технических работ». В ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», как и в ПБУ 14/2007 отсутствуют понятия «критические технологии», которые создаются при исследовании в области фундаментальных наук и требуют особенного синтетического и аналитического учета и оценки. Кроме того, согласно ПБУ 14/2007, нематериальные активы – это объекты бухгалтерского учета, которые не имеют материально-вещественной формы, способные приносить организациям экономические выгоды, а инновации представляют собой материальный результат, полученный от вложения капитала в новую технику, технологию, в новые формы управления и др. [1].

Следует отметить, что понимание проблем инновационного развития экономики России со стороны российского руководства есть. Это позволяет надеяться, что в ближайшем будущем будут сняты проблемы нормативного характера по недостаточной развитости корпоративного права и законодательства о рынке ценных бумаг, проблемах учета и оценке НМА, а также в защите прав интеллектуальной собственности, что обеспечит развитие рынка инноваций, IPO, особенно для малых и средних компаний, которые не могут себе позволить проводить размещения на зарубежных площадках ввиду высоких затрат. Вместе с тем очевидно, что инвестиционный потенциал российского рынка будет возрастать постепенно, поэтому размещения акций крупнейших российских компаний в ближайшие годы будут в основном проходить за рубежом. Тем не менее процесс привлечения инвестиций для развития рынка инноваций, совершенствование нормативно-законодательного регулирования, в том числе в учете ценных бумаг и инноваций, являются событиями огромной важности для России.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Вертакова, Ю.В. Управление инновациями: Теория и практика / Ю.В. Вертакова, Е.С. Симоненко. – М.: Эксмо, 2008.
2. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с. – (Б-ка словарей «ИНФРА-М»).

## К ВОПРОСУ О СОЗДАНИИ СИСТЕМЫ РЕГИСТРАЦИИ И УЧЕТА ЛОГИСТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

А.М. Сумец, канд. техн. наук, доцент

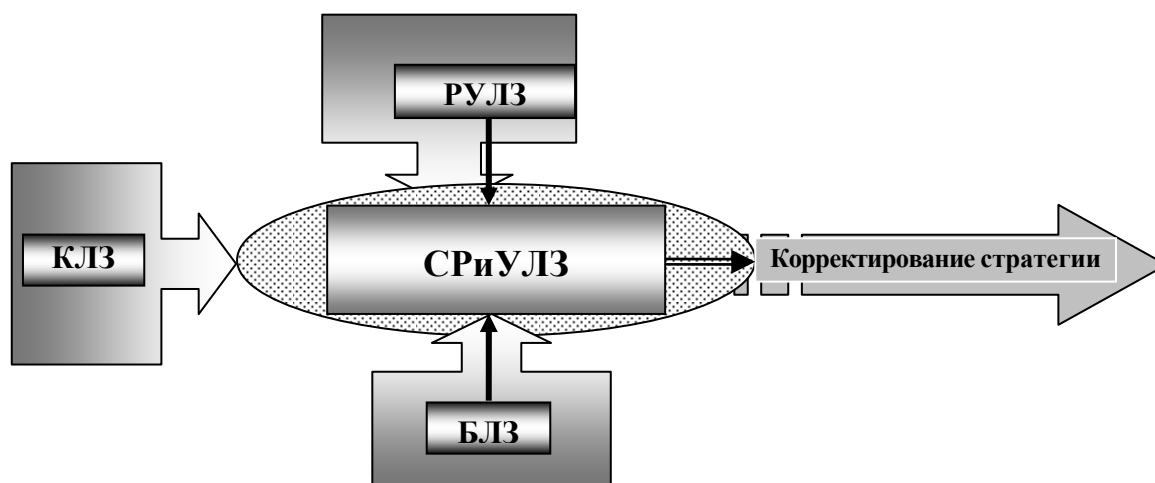
Академия внутренних войск МВД Украины, г. Харьков, Украина

Сегодня известно достаточно много примеров, которые указывают на весьма высокую эффективность логистики, совершенствуя которую организации могут формировать устойчивую конкурентоспособность на выделенном сегменте рынка. В связи с этим можно с уверенностью утверждать, что одним из главных индикаторов жизнедеятельности и эффективности предприятия является устойчивость и динамичность его системы управления, которая обязательно должна учитывать логистическую составляющую управления, где вопрос регистрации и учета логистических затрат является важной теоретической и практической проблемой для всех сфер общественного производства.

Логистические затраты как сумма затрат на управление и реализацию логистических процессов в выделенных границах перемещения материальных потоков не выделяются с учета затрат предприятия. И это усложняет оценку как их уровня, так и их эффективности. В связи с этим задачей сегодняшнего дня для ученых и практиков является разработка системы регистрации и учета логистических затрат, которая будет «работать» либо параллельно с системой управленческого учета общих затрат предприятия, либо быть автономной и дополнять последнюю.

При разработке системы регистрации и учета логистических затрат (СРиУЛЗ) на предприятии необходимо исходить из того, что она должна в себя включать, по меньшей мере, три подсистемы, представленные на рисунке:

- 1) РУЛЗ – регистрация и учет логистических затрат;
- 2) БЛЗ – бюджетная;
- 3) КЛЗ – контрольная.



Основные составляющие системы регистрации и учета логистических затрат на предприятии

*Подсистема регистрации и учета.* Цель – полная регистрация и учет логистических затрат на предприятии. Регистрация и учет логистических затрат должны осуществляться непосредственно на местах выполнения всех логистических активностей (логистических операций, логистических процессов). Этот вид учета должен быть строго документирован, то есть каждая запись в нем должна составляться на основе правильно составленных и оформленных документов.

*Логистические затраты.* Как и все другие затраты на предприятии логистические затраты должны быть охвачены также и оперативно-техническим, и статистическим, и бухгалтерским учетом.

*Бюджетная подсистема.* Цель – формирование бюджета логистических затрат по центрам ответственности на предприятии. Под логистическим бюджетом следует считать документ, который отображает в стоимостных показателях будущие логистические операции и финансовые результаты, которые связаны с их выполнением. Именно бюджет логистических затрат уточняет их видовую структуру и определяет и регистрирует места их появления, то есть центры ответственности, где выполняются логистические активности.

Процесс создания и выполнения бюджета логистических затрат предприятия требует введения логистического бюджетирования.

*Логистическое бюджетирование* осуществляется с помощью составления логистических бюджетов для конкретных объектов на определенное время, что представляет собой совокупность планируемых затрат на логистические процессы с декомпозицией их по видам, месту и периодам выполнения.

*Подсистема контроля* имеет целью осуществление непрерывного контроля логистических затрат по процессам и функциям. Контроль логистических затрат ориентируется на текущие результаты логистической деятельности и связан с проверкой документов и необходимостью «выхода» на места осуществления хозяйственных актов и логистических активностей.

В процессе выполнения оперативного контроля логистических затрат и управления ими можно использовать различные технологии и инструменты, в частности, ABC-анализ, анализ критической точки и другие известные экономико-математические методы. Если к регистрации и анализу логистических затрат подходить с целью грамотного управления ими системно, необходимо пользоваться результатами мониторинга логистических затрат дифференцированно по каждому центру ответственности (центру затрат).

В заключение следует отметить, что система регистрации и учета логистических затрат на предприятии может быть успешно реализована только при условии организации службы или отдела логистики, одной из функций которого будет регистрация логистических операций (процессов) и затрат, связанных с их выполнением.



## АНАЛИЗ СОВРЕМЕННЫХ ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РОССИИ

С.Е. Тихонова

*Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов,  
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Современный этап развития отечественной экономики характеризуется ростом ВВП и других показателей, тем не менее Россия все еще отстает от экономически развитых стран. В России душевой ВВП составляет около 30 % уровня США и в 2,5 раза ниже соответствующих показателей Англии, Франции, Германии. Это и есть основная характеристика современного состояния экономики России [1].

Важнейшую роль в решении проблемы отставания играет активизация инновационной деятельности предприятий и организаций всех отраслей народного хозяйства. Россия не входит в число стран с наивысшими показателями инновационной активности, которыми являются США, Япония, Республика Корея, Финляндия, Китай, Индия и другие. Ее доля на мировом рынке высоких технологий оценивается в 2,5 триллиона долларов в год и составляет менее 1 % мирового рынка инноваций. Россия продает за рубеж товары, к созданию которых приложен научный потенциал, в объеме всего 0,5 % от общего экспорта. В то же время в мире интеллектуальная составляющая в стоимости товара занимает 70 % и находится на уровне 5 – 7 % [2].

В настоящее время большинство экспертов дают негативную оценку текущего инновационного потенциала России, в особенности на фоне развитых стран [1 – 3]. Несмотря на улучшение некоторых показателей инновационной деятельности предприятий и организаций России их инновационная активность остается низкой.

В 2009 году число организаций осуществлявших инновационную деятельность составляло всего 9,4 % от их общего количества, причем уровень этого показателя за семь лет (2003 – 2009 гг.) снизился на 8,7 %. Технологические инновации в 2007 году осуществляло 8,5 %. В Германии этот показатель составил 62,6 %, Бельгии – 51,4 % в Словакии, Польше, Литве, Румынии, Болгарии, Венгрии более 20 %. Еще меньше организаций заняты разработкой организационных (3,7 %) и маркетинговых (2,4 %) инноваций. Объем отгруженных инновационных товаров, работ, услуг вырос в 2007 году по сравнению с 2003 годом в 2,8 раза, но их удельный вес в общем объеме отгруженных инновационных товаров, работ, услуг, составил всего 4,6 % и снизился по сравнению 2003 годом на 2,1 %. В 2009 году Россия затратила на технологические инновации 358861,1 млн. руб., что составило 1,9 % от общего объема отгруженных товаров, выполненных работ, услуг (1,6 % в 2003 году). В структуре затрат доля инноваций составляет примерно 5,0 %, в то время как в конце 80-х годах эта доля составляла 60 – 70 %. Наибольшую долю затрат на технологические инновации занимают приобретение машин и оборудования (57,5 %) и исследования и разработки (17,3 %). Причем, если в первом случае затраты растут, то во втором – снижаются. Обращает на себя

внимание низкая доля затрат на производственное проектирование (7 %) и приобретение новых технологий (2,2 %) [4].

Такая ситуация отрицательно влияет на состояние экономики предприятий, поскольку большинство технологического оборудования приходится закупать за рубежом. Кроме того, не развивается и слабо используется собственный научно-технический и производственный потенциал предприятий.

В целом на технологические инновации Россия затратила в 2007 году 1,11 % в общем объеме отгруженных товаров, работ, услуг (в Эстонии – 3,8; Швеции – 3,29; Германии – 2,86). Важно отметить также, что удельный вес затрат на исследования и разработки, выполненные собственными силами в России составляет всего 8,8 % (2007 год) в общих затратах на технологические инновации, в то время как в Швеции этот показатель – 60,2 %, в Нидерландах, Дании более 50 %, в Литве, Чехии более 24 % [4]. Низкий удельный вес затрат на исследования и разработки, выполненные собственными силами свидетельствует о неразвитости или неэффективности исследовательского сектора экономики.

Представляет интерес для развития инновационной деятельности сотрудничество в исследованиях и разработках с другими организациями, в том числе с иностранными. В 2007 году 35,5 % организаций, осуществлявших технологические инновации по этому направлению, участвовали в совместных проектах\*. Львиная доля (93,1 %) совместных проектов\* осуществлялась в России, 11,6 % в странах СНГ, 4,8 % в США и Канаде, 17,6 % в странах ЕС, что свидетельствует о слабой кооперации инновационной деятельности [4]. Важное значение для развития экономики имеет направленность инновационной деятельности с точки зрения получения экономического результата.

Приоритетными результатами инновационной деятельности организации Российской Федерации признали: расширение ассортимента товаров, работ, услуг – 32,6 %; улучшение качества товаров, работ, услуг – 31,7 % и обеспечение соответствия современным техническим регламентам, правилам и стандартам – 28,4 %, что обусловлено стремлением повысить конкурентоспособность организации [4].

Сокращением затрат на заработную плату озабочены лишь 3,9 % организаций, что возможно объясняется тем, что в России уровень заработной платы по сравнению с развитыми странами не высокий. Учитывая высокую материалоемкость и энергоемкость отечественной продукции, недостаточное количество организаций считают эту проблему основной. То же можно сказать и о направлении снижения загрязнения окружающей среды.

Направленность деятельности организаций, осуществляющих технологические инновации по видам инновационной деятельности, соответствует структуре затрат на эти цели: большинство инновационных организаций приобретают машины и оборудование, в 2,3 раза меньше программные средства, 33,5 % выполняют исследования и разработки и только 12,7 % приобретают новые технологии и 7,3 % приобретают права на патенты и патентные лицензии. Сложившаяся структура инновационной деятельности, характеризующаяся высокой долей (66,7 %) приобретения машин и оборудования (в основном за рубежом),

приводит, кроме всего прочего, к консервации технологического уровня производств, поскольку импортозамещение происходит часто за счет не самых современных на текущий момент машин и оборудования.

Анализ уровня новизны инновационных товаров, работ, услуг показал, что удельный вес вновь внедренных или подвергшихся значительным техническим изменениям товаров, работ, услуг в общем объеме инновационных товаров, работ, услуг составляет более 50 %, хотя их доля в общем объеме отгруженных товаров, выполненных работ, услуг за этот же период составила всего лишь 2,5 % (в Германии – 19,2 %, Польше – 10,2 %). При этом следует отметить, что, несмотря на рост разработок передовых производственных технологий в целом (122,4 %), удельный вес принципиально новых технологий в общем объеме новых передовых производственных технологий остается незначительным (9,6 % в 2007 г.) [4].

Недостатки инновационного развития экономики России в значительной степени обусловлены слабостью финансовой базы организаций. В общем объеме затрат предприятий на инновации в 2007 году подавляющую долю составляют собственные средства – 79,5 %, доля иностранных инвестиций – 0,3 %, федерального бюджета – 3,8 %, бюджетов субъектов Российской Федерации – 0,4 %, внебюджетных фондов – 0,1 %. Венчурные фонды – 0,84 %, прочие средства – 15,8 %. Удельный вес организаций, получавших финансирование на осуществление технологических инноваций из средств бюджета, в общем числе организаций в 2007 году составил 0,7 % (Кипр – 18,1 %; Австрия – 15,6 %; Чехия, Польша более 5 %) [4].

Приведенные данные свидетельствуют о слабой финансовой поддержке со стороны государства и инновационном развитии в основном за счет собственных средств, которых явно недостаточно.

Показателем инновационности экономики могут служить также объемы экспорта инновационной продукции, которые находятся на очень низком уровне, несмотря на положительную динамику их роста (по сравнению с 1995 годом объем экспорта инновационной продукции увеличился в 2 раза) доля инновационных товаров, работ, услуг в общем объеме их экспорта в 2007 году составила всего 7,9 %. Следует также отметить, что выплаты по импорту технологий (1426, млн. долл. США) в России существенно превышают поступления от их экспорта (630,4 млн. долл. США). В развитых странах эта ситуация обратная. Вместе с тем по сравнению с 2003 годом темпы роста поступлений от экспорта технологий (265,5 %) обгоняют темпы роста выплат по их импорту (214,1 %).

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Полтерович, В. Гипотеза об инновационной паузе и стратегии модернизации / В. Полтерович // Вопросы экономики. – 2009. – № 619.
2. Федоряев, Д.С. Проблемы и перспективы развития инновационной системы Российской Федерации / Д.С. Федоряев // Мировое и национальное хозяйство. – 2008. – С. 21.
3. Колесников, С.И. Развитие инновационной деятельности в России / С.И. Колесников // Компетентность: инновации. – 2006. – С. 11 – 17.
4. Индикаторы инновационной деятельности: 2009.

## ЧЕЛОВЕК В УЧЕТЕ: УТОПИЯ ИЛИ НОВЫЙ ВЗГЛЯД?

**Е.В. Харламова**, канд. экон. наук, доцент

*Харьковская национальная академия городского хозяйства, г. Харьков, Украина*

Чрезвычайная популярность среди ученых тематики человеческого капитала подтверждает актуальность ее исследования. Проведенные в последнее время исследования свидетельствуют, что в Украине только в первом десятилетии XXI века в известных профессиональных изданиях опубликовано более полусотни научных трудов относительно эволюции взглядов на человеческий капитал, его формирование, развитие, оценку, моделирование, управление им и т.п. Сегодня идея признания человеческого капитала активом предприятия выглядит утопичной. Да, мы сразу вспоминаем критерии признания активов и делаем вывод об отсутствии контроля, невозможности достоверной оценки и находим огромное количество аргументов для того, чтобы действительно не признать человеческий капитал активом, руководствуясь принципом осмотрительности. С другой стороны, представим себе предприятие, на балансе которого имеются необоротные, оборотные активы и капитал, но при этом полностью отсутствует персонал. Будет ли такое предприятие работать? Принесут ли эти активы ожидаемые экономические выгоды? Безусловно, нет: оно будет похоже на необитаемый остров. И главная причина этого – отсутствие «двигателя» этих активов и капитала, то есть «человека», который является носителем человеческого капитала.

Положим на одну чашу весов набор критериев признания активов, принципы учета и составления отчетности и т.п. (следует заметить, сформулированных по определенным соображениям все тем же «человеком»), а на другую – «человека», активно работающего, превращая и приумножая активы и капитал. Что или кто перевесит? Скорее «человек» должен критически проанализировать существующую концепцию признания активов, а не наоборот: ссылаясь на трудности оценки, лавинообразный рост исследований теорий человеческого капитала, страх того, что эта идея встретит обоснованное сопротивление, делать вид, что всемирно признанные идеи трудовой стоимости – это сугубо экономическая теория, которая не имеет отношения к учету и отчетности.

Длительное превалирование материальных факторов в развитии общества сформировало стойкие стереотипы ведущей роли материальных ресурсов. Но постепенно стереотипы разрушаются. Сегодня никого не удивляет признание активами нематериальных активов или гудвила, хотя несколько десятилетий тому назад о них даже и не шла речь. Поэтому признание людей активом сегодня тоже вызывает объективное сопротивление среди специалистов.

Понятно, что изменение парадигмы бухгалтерского учета и концепции признания активов, если найдет поддержку ученых и практиков, может занять не одно десятилетие. Поэтому ставить задание решить проблему учета человеческого капитала сегодня – это самый бессмысленный самообман. Но положить начало исследованию в этом направлении представляется необходимым. Самым ценным сегодня с научной точки зрения представляется продуцирование как

можно большего количества идей в этом направлении для создания дискуссионной среды. Вполне возможно, что дальнейшие исследования доведут полную несостоятельность гипотезы «Человек – это актив». Однако мы же в подавляющем большинстве случаев не отказываемся от обычного образа и ритма жизни, если не оправдался прогноз солнечной погоды, а целый день идет дождь.

Чрезвычайная популярность среди ученых тематики человеческого капитала подтверждает актуальность ее исследования. Но, к сожалению, бухгалтерская наука отстает в этом процессе. Безусловно, проще очертить определенную проблему, сформулировать объект исследования, ограничить его предметом и приложить усилия для ее решения, изложив результаты в виде научной новизны – в такой ситуации можно сказать, что исследование является завершенным, имеет научную и практическую значимость, разрешает конкретную проблему... и далее по тексту. А что же делать, когда в пределах одного исследования невозможно решить проблему в целом? Ответ простой: полагаться на научное самосознание и продолжать поиски истины, даже если достоверность найти ее очень мала.

Отношение к человеку как к капиталу было спровоцировано развитием в 20-х годах XX века двух направлений в оценке населения и условий его существования – социального и инструментального. Само распространение инструментальных взглядов на человека привело к попыткам измерения человеческого капитала и встраивания его в теорию и практику бухгалтерского учета.

Не вдаваясь в исследование теоретических конструкций, под человеческим капиталом с точки зрения бухгалтерского учета представляется правомерным понимать совокупность компетенций человека, которые обеспечивают получение экономических выгод от других активов предприятия.

Человеческий капитал является динамической категорией, который проходит несколько стадий жизненного цикла. Первой стадией является воспроизводительная, на которой он создается, но еще не способен в полном объеме выполнять свои функции. Вторая стадия – инвестиционная. В период прохождения этой стадии происходит накопление знаний и навыков, которые в будущем позволят извлекать ожидаемые выгоды. Третья, активная стадия является основной, на которой в полной мере реализуется его потенциал. Завершающая четвертая стадия – пассивная, и наступает она после исчерпания полезности человеческого потенциала. С учетной точки зрения наибольший интерес представляет активная стадия, на которой полезность человеческого капитала превращается в экономические выгоды, получаемые от активов предприятия.

Среди наиболее весомых аргументов против признания человеческого капитала в качестве актива, как правило, выдвигается невозможность контролирования выгоды от его использования. Именно это определяет его промежуточную классификацию между необоротными и оборотными активами. С одной стороны, работник может проработать всю работоспособную часть жизни на предприятии, а с другой – уволиться в любой момент. Поэтому с целью учета человеческого капитала рационально использовать либо срок согласно трудовому договору (контракту), либо наиболее вероятный срок трудовых взаимоотношений, исходя из профессионального суждения.

Человеческий капитал поддается «изнашиванию», поскольку работоспособность может снижаться, знания устаревать. Но процесс «изнашивания» не может быть пропорциональным во времени и быть одинаковым для разных индивидуумов, что требует дополнительных процедур оценивания уровня квалификации, обновления знаний и др. Вместе с тем человеческий капитал может требовать определенной дооценки в результате усовершенствования профессиональных знаний, повышения квалификации, роста размеров оплаты труда и др.

Известны сегодня науке подходы к оценке человеческого капитала настолько разноплановые в результате использования широкого спектра индикаторов и подходов, что их результаты чаще всего значительно отличаются между собой. Наиболее распространенными являются натуральные и стоимостные (денежные) методы измерения человеческого капитала. Но сам факт существования многих методик оценки человеческого капитала говорит о ее возможности и гипотетической надежности полученных результатов. То есть можно допустить, что для целей отражения в учете и отчетности человеческий капитал все же поддается оценке. Поскольку капитал – рыночная категория, наиболее естественными представляются стоимостные оценки. Выбор метода оценки требует дальнейших глубоких исследований.

Проблема учета человеческого капитала родилась не сегодня, поскольку уже сформировались определенные варианты ее решения. В мировой практике существуют принципиальные подходы к учету человеческих ресурсов: так называемые модели активов (или «расходные») и модели полезности. Первые основаны на учете расходов на человеческий капитал (по аналогии с основным капиталом) и его амортизацию. С помощью вторых моделей непосредственно оценивается эффект тех или других кадровых инвестиций.

Проведенное нами исследование позволяет обобщить *основные черты человеческого капитала с учетной точки зрения*:

- является экономическим ресурсом наряду с материальными и финансовыми;
- является генератором дополнительной стоимости при использовании других видов ресурсов;
- рассматривается как актив, который обеспечивает получение экономических выгод от других активов предприятия;
- сопоставим с любым другим активом с точки зрения жизненного цикла (приобретение, доведение до работоспособного состояния, эксплуатация и выведение из эксплуатации);
- занимает промежуточную классификацию между необоротными и оборотными активами;
- поддается уменьшению или увеличению полезности;
- гипотетически поддается оценке для целей отражения в учете и отчетности;
- может учитываться как в соответствии с расходной моделью, так и моделью полезности.

Изложенные положения, безусловно, носят дискуссионный характер и требуют дальнейших научных исследований.

# **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

## **МНОГОСТОРОННИЙ ПОЭТАПНЫЙ АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЛОЖЕНИЮ СРЕДСТВ В УСТАВНЫЙ ФОНД**

**Е.Ю. Афанасьева**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

В условиях становления и развития рыночной экономики Республики Беларусь необходимым и практически значимым моментом стратегического финансового планирования всех субъектами хозяйствования является поиск дополнительных источников получения экономической выгоды, что стимулирует рост их заинтересованности в инвестиционной деятельности и тем самым определяет приоритетное направление развития научных исследований в области оценки эффективности конкретного инвестиционного проекта. Определение доходности инвестиций в виде вкладов в уставный капитал «производится путем сопоставления суммы полученного дохода от осуществления инвестиций со среднегодовой суммой инвестируемого актива» [1]. Однако при осуществлении финансовых вложений инвестор несет определенные расходы, уменьшающие его реальные денежные средства, которые не учитываются при существующей методике расчета эффективности. Это искажает действительное влияние инвестиций на хозяйственную деятельность учредителя и не позволяет достоверно оценить эффект от отвлечения активов из производственной деятельности в инвестиционную.

Кроме того, влияние от проведения инвестиционных операций нельзя оценивать только в одностороннем порядке – со стороны вкладчика, поскольку такая деятельность оказывает влияние на финансовый результат, также и инвестиционного лица, и других организаций, принимающих участие в рассматриваемом процессе. Поэтому общая эффективность осуществленных финансовых вложений оценивается как суммарное влияние на состояние активов всех участвующих субъектов. В качестве таких субъектов выделяются: предприятие-учредитель; инвестируемое лицо; эксперт-оценщик; налоговые органы; банк; иные организации.

Влияние любой инвестиционной операции на всех ее участников определяется по трансформации состояния их активных счетов в конце деятельности по отношению к ее началу, поэтому рассмотрим движение активов на каждом этапе внесения вкладов в уставный фонд.

Первый этап вложения средств охватывает осуществление учредителем предварительных расходов, необходимых для выполнения операции инвестирования, и передачу прав на инвестируемый объект. На этом этапе в операции инвестирования принимают участие два основных субъекта хозяйствования – учре-

датель (участник) и предприятие-объект инвестиций, у которых состояние активных счетов изменяется следующим образом:

- у учредителя – Дт 58 (на согласованную стоимость вклада), Кт 01, 04, 10, 41, 51, 58 (на остаточную стоимость вклада); Кт 51 (на стоимость налога на доходы, при наличии разницы между согласованной и остаточной стоимостью вклада);

- у инвестиционного лица – Дт 01, 04, 10, 41, 51, 58 (на согласованную стоимость вклада).

Кроме того, при осуществлении первого этапа финансовых вложений в форме инвестиций в уставный капитал учредитель (участник) взаимодействует и с другими вспомогательными субъектами операции:

- у учредителя – Кт 51 (на сумму услуг по обязательной оценке неденежных вкладов, на сумму услуг по транспортировке вклада (в случае необходимости), на сумму консультационных услуг; на сумму комиссии банку (в случае открытия счетов у инвестора и инвестиционного объекта в различных банковских структурах);

- у косвенных субъектов (консультационная организация, эксперт-оценщик, транспортная организация, банк, налоговые органы) – Дт 51 (на стоимость их услуг).

Таким образом, на первом этапе происходит, во-первых, движение основных потоков активов, инвестируемых в уставный фонд предприятия, их перелив от инвестора к инвестируемому объекту; во-вторых, распределение второстепенных денежных потоков, связанных с обязательными затратами учредителя.

Второй этап операции инвестирования объектов в уставный фонд связан с функционированием активов после их внесения. Учредитель на этом этапе не несет прямых затрат, связанных с финансовым вложением, но получает экономический доход в виде части прибыли общества, тем самым окупая понесенные на первом этапе расходы:

- у учредителя – Дт 51 (на сумму дивидендов);

- у инвестиционного лица – Кт 51 (на сумму дивидендов, на сумму налога; на доходы, на сумму комиссии банка); Дт 51 (доходы от использования вклада);

- у налоговых органов – Дт 51 (на сумму налога на доходы с дивидендов);

- у банка – Дт 51 (на сумму комиссии, если у взаимодействующих субъектов открыты расчетные счета в разных кредитно-финансовых учреждениях);

Таким образом, на втором этапе расчетный счет учредителя увеличивается на сумму поступивших дивидендов, тогда как денежные средства объекта инвестиций, уменьшая сальдо расчетного счета, перетекают в доход второстепенных субъектов операции инвестирования.

Выход инвестора из состава учредителя (участника) предприятия означает окончание осуществления инвестиционной деятельности по вкладам в уставный фонд и определяет третий этап финансовых вложений. В случае выхода (исключения) участника из неакционерного общества ему выплачивается стоимость части имущества этого общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, а также часть прибыли, приходящаяся на его долю:

- у учредителя – Дт 01, 04, 10, 41, 51, 58 (на сумму возвращенного вклада), Кт 58 (на стоимость вложенного имущества), Кт 51 (на сумму налога на доходы,



если стоимость возвращенного объекта выше вложенного), Дт 51 (на сумму оставшихся дивидендов), Кт 51 (на сумму услуг транспортной организации, на сумму комиссии банка);

- у инвестируемого лица – Кт 01, 04, 10, 41, 51, 58 (на балансовую стоимость возвращаемого учредителю вклада), Кт 51 (на сумму оставшихся дивидендов учредителю, на сумму комиссии банку);

- у косвенных субъектов (транспортная организация, банк, налоговые органы) – Дт 51 (на стоимость их услуг).

Таким образом, на последнем этапе вложения средств в уставный капитал, перелив средств по активным счетам основных субъектов является практически зеркальным отражением первого этапа инвестирования, тогда как у косвенных участников операции инвестирования, как и на первом этапе, остаток по расчетным счетам увеличивается. Кроме того, вспомогательные организации платят с полученной выручки налоги, которые для них являются расходами, а для налоговых органов – доходами. Поэтому эффективность вклада в уставный фонд для всех участников этой операции определяется по формулам изменения активных имущественных счетов, связанных с осуществлением операции по вложению, представленных ниже.

Для учредителя:

$$\mathcal{E}_{\text{вкл}} = \frac{\Delta S_{\text{вкл}} + \sum Div}{S_{\text{ост}} + \sum R} = \frac{\sum Дт 51 + \sum Дт 01 (04,..) - \sum Кт 01 (04,..)}{\sum Кт 01 (04,..) + \sum Кт 51}.$$

Для объекта:

$$\mathcal{E}_{\text{вкл}} = \frac{\Delta S_{\text{вкл}} + \sum Пр_{\text{вкл}}}{\sum Div + \sum R} = \frac{\sum Дт 01 (04,..) - \sum Кт 01 (04,..) + \sum Пр_{\text{вкл}}}{\sum Кт 51}.$$

Для налоговых органов:

$$\mathcal{E}_{\text{вкл}} = \sum Nalog = \sum Дт 51.$$

Для косвенных участников (оценщик, банк, др.):

$$\mathcal{E}_{\text{вкл}} = \frac{S_{\text{усл}}}{\sum Nalog} = \frac{\sum Дт 51}{\sum Кт 51}$$

где  $\Delta S_{\text{вкл}}$  – абсолютное изменение стоимости вклада, руб.;  $\sum Div$  – сумма дивидендов за весь период вложения, руб.;  $S_{\text{ост}}$  – остаточная стоимость вклада, руб.;  $\sum R$  – сумма расходов, связанных с осуществлением вклада (в том числе налоги), руб.;  $\sum Nalog$  – сумма налогов, руб.;  $S_{\text{усл}}$  – стоимость услуг косвенных организаций, руб.;  $\sum Пр_{\text{вкл}}$  – сумма чистой прибыли, полученной при использовании вклада  $\left( \sum Пр_{\text{вкл}} = \frac{S_{\text{согл}}}{S} \cdot \sum ЧП_n \right)$ , где  $S_{\text{согл}}$  – согласованная стоимость вклада, руб.;

$\bar{S}$  – средняя стоимость аналогичных с вкладом активов за период инвестирования, руб.;  $\sum ЧП_n$  – сумма чистой прибыли предприятия за период функционирования вклада, руб.).

Отметим, что вложение средств в уставный фонд может являться неэффективным только для основных участников процесса инвестирования, поскольку доходы косвенных субъектов операции всегда будут превышать их соответствующие расходы.

Таким образом, предложенная методика анализа эффективности вкладов в уставный капитал позволяет:

- во-первых, с высокой степенью достоверности оценить доходность осуществленных инвестиций для учредителя и инвестируемого лица, учитывая весь объем полученных доходов и связанных с этой деятельностью расходов, тем самым устанавливая действительный финансовый результат операции;

- во-вторых, позволяет абстрагировать в движении денежных потоков «учредитель – инвестируемое лицо» доходы косвенных участников процесса инвестирования, что дает возможность заранее рассчитать влияние вклада на результаты деятельности всех субъектов операции как коммерческих, так и государственных структур.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Г.В. Савицкая – 3-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 271 с.

## БИЗНЕС-АНАЛИЗ

**В.И. Бариленко**, *д-р экон. наук, профессор*

*ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
г. Москва, Российская Федерация*

С развитием рыночных отношений все большую актуальность приобретает сравнительно новое для отечественных экономистов направление аналитической работы – «бизнес-анализ». Для многих из них представляется логичным, что здесь имеется в виду просто экономический анализ различных видов бизнеса, то есть видов деятельности, которые в условиях рынка осуществляет коммерческое предприятие, или анализ самого предприятия как инвестиционного проекта, от которого его собственник как предприниматель-инвестор ожидает получение определенных выгод. Однако в современной литературе встречаются самые различные трактовки не только самого этого понятия, но и роли специалиста бизнес-аналитика, которую он призван играть в коммерческой организации.

Наиболее авторитетным можно считать мнение Международного института бизнес-анализа (International Institute of Business Analysis – ИБА). Этот ин-

ститут разработал и опубликовал Свод знаний по бизнес-анализу Business Analysis Body of Knowledge (BABOK), который определяет бизнес-анализ как совокупность задач, методов, квалификаций и возможностей, необходимых для четкого определения проблем, стоящих перед бизнесом, и описания их решения. Такие решения часто сводятся к разработке соответствующих информационных систем, но могут и включать в себя рекомендации по улучшению бизнес-процессов и организационным изменениям. При этом подчеркивается, что специфические задачи бизнес-анализа принципиально различают роли бизнес-аналитика и менеджеров компании: бизнес-аналитик отвечает за выявление бизнес-проблем, определение их сути и масштабов, а также путей их решения, в то время как в сферу ответственности менеджеров входит конкретная работа по реализации этих решений.

Согласно концепции BABOK, бизнес-аналитик должен выступать в роли посредника между всеми заинтересованными сторонами, анализируя ситуацию, выявляя и формулируя требования к изменениям бизнес-процессов, корпоративной политики и систем информационного обеспечения деятельности фирмы. Бизнес-аналитик должен понимать проблемы и возможности, возникающие перед бизнесом в контексте определенных требований, и рекомендовать решения, которые позволяют организации достичь поставленных целей.

Ключевым здесь является понятие требования, которое в своде знаний по бизнес-анализу определяется как документально оформленные условия или характеристики, необходимые заинтересованным лицам (стейкхолдерам) для решения проблем или достижения их целей, и которые должны быть удовлетворены системой. Это достаточно абстрактное определение проясняется понятиями различных типов требований.

Бизнес-требования определяют цели, задачи и потребности организации, позволяют описать причины, по которым инициируется какой-либо проект, возможности, которые этот проект должен обеспечить, и индикаторы, которыми можно измерить его успех.

Пользовательские требования характеризуют потребности отдельных заинтересованных лиц или их групп.

Функциональные требования описывают характер решений и их выполнения, а также информацию, которая для этого необходима. Функциональные требования описывают операции, выполняемые системой, и возможности, которые она должна реализовать.

Требования качества обслуживания определяют внешние условия, при которых решение должно оставаться эффективным, удовлетворяя бизнес-требования и пользовательские требования.

Допущения и ограничения идентифицируют аспекты проблемной области, которые не относятся к функциональным требованиям, но будут влиять на компанию или конкретный проект и накладывать определенные ограничения.

Требования реализации описывают условия, которым должны отвечать решения, чтобы обеспечить реальный переход организации из текущего состояния в задуманное.

Профессиональному бизнес-аналитику для выработки решений, связанных с выполнением различных типов требований, помимо корпоративного анализа необходимы выявление, согласование, документирование и анализ этих требований.

Таким образом, бизнес-аналитик – это специалист, который призван помогать компании развиваться, формируя новые или совершенствуя существующие направления деловой активности, основные и вспомогательные бизнес-процессы в соответствии с ее стратегическими целями и запросами стейкхолдеров. Очевидно, что в российских условиях это вполне вписывается в концепцию модернизации и инновационного развития, реализуемую на уровне хозяйствующих субъектов.

Бизнес-аналитик должен на основе комплексного анализа хозяйственной деятельности предприятия и оценки его внешнего рыночного окружения выявлять проблемные области бизнеса и несоответствия его параметров запросам рынка и стейкхолдеров, участвовать в разработке целей, концепций, стратегий и конкретных проектов развития.

Бизнес-аналитик обязан участвовать в построении системы управления, способной реализовывать намеченные проекты и стратегии. От него ждут аналитически обоснованных рекомендаций по формированию организационной и управленческой структуры компании. Он призван на основе анализа бизнес-процессов предприятия осуществлять их моделирование, корректировку, совершенствование и перестройку.

Одним из эффективных методов бизнес-анализа является моделирование бизнес-процессов. Целью такого моделирования служит систематизация в виде формальной модели всех взаимосвязанных хозяйственных и управленческих процессов, определяющих сущность деловой активности коммерческой организации. В качестве подобных процессов понимается совокупность взаимодействующих видов деятельности, имеющих соответствующие входы и выходы и преобразующих входящие потоки (материалов, работ, затрат, денег, информации и т.п.) в выходящие.

Анализ бизнес-процессов предприятия посредством создания их моделей позволяет решать широкий круг задач совершенствования деятельности этого предприятия и повышения его конкурентоспособности. Бизнес-процесс представляет собой логически обоснованный, последовательный, взаимосвязанный набор операций, потребляющий и преобразующий ресурсы производителя с целью создания результата, обладающего определенной ценностью для его потребителя. При этом затрагиваются интересы собственников, менеджеров и работников предприятия, потребителей и поставщиков, банков, страховых компаний, различных общественных групп и государственных органов. Поэтому среди основных причин, побуждающих организацию оптимизировать бизнес-процессы, можно выделить необходимость учета требований каждого из стейкхолдеров. Для удовлетворения этих требований может потребоваться снижение затрат или длительности производственного цикла, освоение новой продукции или технологии, внедрение систем управления качеством, реструктуризация или слияние компаний, повышение степени финансовой устойчивости и рентабельности компании.

Целями аналитического моделирования бизнес-процессов могут быть многие аспекты деятельности компании, включая оптимизацию организацион-

ной структуры, функций подразделений и сотрудников, перераспределение прав и обязанностей руководителей и исполнителей, совершенствование документооборота и систем информационного обеспечения управления.

Накопленный опыт моделирования бизнес-процессов коммерческих организаций предполагает его осуществление в два этапа: структурного и детального моделирования. На этапе структурного моделирования в модели должны быть отражены существующая организационная структура управления и структура информационных потоков, структура бизнес-процессов и их взаимодействия.

Детальное моделирование бизнес-процессов требует в рамках той же модели обеспечить фрагментацию каждого из структурных элементов с той степенью, которая требуется для получения однозначного представления о деятельности организации.

До настоящего времени подобное моделирование было связано, как правило, с построением информационных систем и сложившаяся методология, и формализованные методы такого моделирования вполне логично были связаны с информационным проектированием. Между тем информация лишь отражает экономические процессы и явления, а задачи развития бизнеса требуют проникновения в сущность этих процессов и явлений с целью их изменений. И помимо информационных аспектов моделирования все большее значение приобретают качественные аналитические аспекты.

Одними из центральных задач бизнес-аналитика являются разработка критериев оценки эффективности и ее ключевых показателей, формирование сбалансированной системы показателей, системы их мониторинга и осуществление самого мониторинга.

Бизнес-аналитик призван играть важную роль в разработке и внедрении проектов создания современных информационных систем в качестве постановщика задач по направлениям, связанным с управлением бизнес-процессами и ключевыми показателями эффективности, с формированием рациональной учетной политики компании, а также роль консультанта по настройке информационных систем на потребности решения конкретных управленческих задач.

При этом следует отличать роль бизнес-аналитика от функций системного аналитика, который как специалист в сфере современных информационных технологий должен обеспечивать анализ, описание, и моделирование бизнес-процессов с точки зрения построения не экономической, а информационной модели для автоматизации разнообразных процессов и функций.

Системный аналитик тоже обеспечивает анализ и описание предметной области, но уже с позиций использования информационных технологий и систем, также выступая в качестве консультанта и постановщика задач, но уже по вопросам технологий и организации систем сбора, передачи, накопления и обработки информации.

Таким образом, сфера активности бизнес-аналитика лежит в области экономического анализа, управленческого консультирования и организационного развития, моделирования и реинжиниринга бизнес-процессов, а задачи системного аналитика должны решаться в области разработки, внедрения и оптимиза-

ции информационных систем. На практике роли указанных специалистов тесно связаны и могут пересекаться, но роль бизнес-аналитика представляется определяющей, поскольку именно он призван обеспечить достижение предприятием поставленных бизнес-целей, в том числе и на основе постановки задач перед системными аналитиками по построению эффективных информационных систем.

При этом принципиально важной чертой бизнес-анализа, отличающей его от традиционных для отечественного анализа подходов, следует считать смену ориентиров и базы для сравнений. Теперь это не план и не показатели прошлых периодов, не предприятие-аналог и не какой-то идеальный расчетный вариант, а требования ключевых стейкхолдеров. Именно с ними необходимо сопоставлять фактическую ситуацию в бизнесе и находить таким образом бизнес-проблемы с тем, чтобы затем аналитически обосновывать и пути их решения. Здесь могут быть полезными и некоторые аналогии с неплохо разработанными в рамках отечественного экономического анализа методами выявления внутрихозяйственных резервов и обоснования мер по их мобилизации.

Смена ориентиров расширяет и понятие предмета анализа. Для бизнес-анализа это не только хозяйственные явления и процессы на микроэкономическом уровне, их взаимосвязи и результаты, но и требования собственников и других групп влияния (включая институциональных инвесторов, менеджеров высшего звена и работников, потребителей и деловых партнеров, представителей государственных и муниципальных властей, социально-общественных групп). В силу этого возникает необходимость в разработке и новых методик для выявления и анализа потребностей различных групп влияния, их оценки и ранжирования, аналитического обоснования параметров и мер их удовлетворения в конкретных бизнес-структурах.

Таким образом, бизнес-анализ можно рассматривать как новое, перспективное направление не только в практике экономической работы, но и в развитии аналитической науки.

## **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В КОНТЕКСТЕ ПРОВОДИМОГО РЕСПУБЛИКОЙ БЕЛАРУСЬ ЭКОНОМИКО-ПОЛИТИЧЕСКОГО КУРСА**

**Н.С. Бухарова**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

В условиях глобализации экономики существенно возрастает значение достоверной информации для обеспечения устойчивого развития хозяйствующих субъектов. Основным механизмом информационной поддержки является экономический анализ. В этой связи развитие экономического анализа как самостоятельной области знаний и практической функции управления организацией приобретает особую теоретическую и практическую значимость.

Под *экономическим анализом* следует понимать систему экономических отношений, включающую комплекс аналитических процедур, направленных на

оценку финансового состояния организации и эффективности ведения дел руководством, а также прогнозирование развития организации.

В становлении и развитии экономического анализа принято выделять несколько этапов. Особое внимание, на наш взгляд, следует уделить современному этапу развития экономического анализа. Так, до конца XX века основная цель экономического анализа состояла в обосновании напряженности плана, контроле за его выполнением и в усилении режима экономии, а одним из наиболее распространенных методов анализа являлся детерминированный факторный анализ.

Новый этап в развитии экономического анализа начался с переходом Республики Беларусь к рыночной социально-ориентированной экономике и был связан с усложнением процесса управления предприятием. Полная хозяйственная и финансовая самостоятельность предприятий, а также ответственность руководства за принятые решения явились экономической предпосылкой деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, что обусловило в свою очередь появление финансового и управленческого анализа.

*Финансовый анализ* (анализ финансовой отчетности, внешний анализ) представляет собой один из широко распространенных видов экономического анализа, а также систему исследования финансового состояния и финансовых результатов, формирующихся в процессе осуществления хозяйственной деятельности организации в условиях влияния объективных и субъективных факторов и получающих отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Цель* финансового анализа – получение оптимального набора агрегированных показателей финансового состояния и финансовых результатов организации для удовлетворения информационных потребностей различных пользователей [1].

*Управленческий анализ* представляет собой часть комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, а также подсистему управления, включающую совокупность форм и методов планирования, анализа и контроля. Первоочередное содержание управленческого анализа заключается в исследовании данных внутреннего (управленческого) учета и отчетности, которые составляют коммерческую тайну. *Основная цель* управленческого анализа – аналитическое обоснование вариантов функционирования предприятия для достижения эффективности производства за счет максимальной отдачи ограниченных ресурсов.

Вопросы организационного, информационного и методического обеспечения финансового и управленческого анализа исследуются в специальной экономической литературе достаточно подробно. Данные вопросы рассмотрены в работах: Н.С. Пласковой [1], Э.Ф. Маркарьяна, С.Э. Маркарьяна, Г.П. Герасименко [2], А.Д. Шеремета [3] и др.

В то же время нельзя не согласиться с мнением В.В. Ковалева, который отмечает, что «...прямое заимствование логики деления учета на две ветви и перенос ее в систему анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия без надлежащего обоснования далеко не бесспорны» [4].

Обе позиции, по нашему мнению, достаточно обоснованны. С одной стороны, применение лишь одного из блоков анализа зачастую может быть недостаточным для принятия управленческих решений. С другой – для всесторонней оценки состояния организации может потребоваться закрытая информация, недоступная для внешних пользователей. Более того, виды экономического анализа не могут быть ограничены двумя блоками и включают в себя также оперативный, статистический, налоговый и другие виды.

В современных условиях хозяйствования устойчивая экономическая деятельность организации, на наш взгляд, возможна лишь при владении своевременной и достоверной информацией, позволяющей принимать оптимальные управленческие решения не столько ретроспективного характера, сколько связанные с устойчивым функционированием организации в будущем.

В связи с изложенным особую актуальность приобретают методики комплексного финансово-экономического анализа, позволяющие всесторонне, системно, с использованием широкого спектра экономических методов оценить деятельность организации. Одним из наиболее распространенных методов прогнозирования является прогноз на основе экстраполяции, то есть предположения, что закономерность развития, действующая в прошлом (внутри ряда динамики), сохранится и в прогнозируемом будущем.

Теоретической основой распространения тенденций на будущее является концепция инерционности социально-экономических явлений.

В зависимости от того, какие принципы и исходные данные положены в основу прогноза, выделяются следующие простейшие методы экстраполяции:

- среднего абсолютного прироста;
- среднего темпа роста;
- на основе выравнивания рядов по какой-либо аналитической формуле.

Прогнозирование по среднему абсолютному приросту применяется в том случае, когда есть основания считать абсолютную тенденцию линейной, т.е. метод основан на предположении о равномерном стабильном изменении уровня.

Прогнозирование по среднему темпу роста осуществляется в случае, когда установлено, что общая тенденция ряда характеризуется показательной (экспоненциальной) кривой. Для нахождения тенденции необходимо определить средний коэффициент роста, возведенный в степень, соответствующую периоду экстраполяции.

Метод аналитического выравнивания тренда является наиболее распространенным методом перспективного анализа. При этом для выхода за границы исследуемого периода продолжают использоваться значения независимой переменной времени в формуле аналитического выравнивания [5].

Очевидно, что долгосрочность прогнозирования актуализирует недостаточность экстраполяционного метода (изменение тенденций, неопределенность точек поворота кривых, появление новых факторов и т.д.). Поскольку анализируемые социально-экономические ряды динамики нередко относительно короткие, то горизонт экстраполяции должен быть краткосрочным. Поэтому чем ко-



роче срок экстраполяции (период упреждения), тем более надежные и точные результаты при прочих равных условиях дает прогноз.

Таким образом, основной целью при проведении комплексного анализа эффективности ведения дел должна выступать комплексная оценка перспективного состояния организации, максимально учитывающая не только выявленные тенденции, но и возможные изменения ключевых показателей.

При разработке оптимальной методики комплексного экономического анализа следует применять следующие основные положения:

- анализируемая организация представляет собой имущественный комплекс, включающий в себя совокупность взаимосвязанных объектов недвижимого и движимого имущества и имущественных прав, используемых по общему назначению как единое целое;

- к анализируемой организации применимо допущение непрерывности деятельности и эффективности ведения дел;

- оценка эффективности финансово-хозяйственной деятельности должна быть выполнена в рамках различных взаимосвязанных видов анализа.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Пласкова, Н.С. Экономический анализ: учебник / Н.С. Пласкова. – М.: Эксмо, 2007.
2. Управленческий анализ в отраслях: учеб. пособие / под ред. проф. Э.А. Маркарьяна. – 2-е изд., испр. и дополн. – М.; Ростов н/Д: ИКЦ «МарТ»; ИЦ «МарТ», 2007.
3. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М.: Инфра-М, 2006.
4. Интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-111>.
5. Степанов, В.Г. Статистика: курс лекций / В.Г. Степанов. – М.: МИЭМП, 2007.

### **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА**

**В.Н. Вовк**, канд. экон. наук, доцент

*Национальный университет водного хозяйства и природопользования,  
г. Ровно, Украина*

Одной из важнейших задач любого предприятия является обеспечение конкурентоспособности своей продукции на рынке. Для решения этой задачи руководству предприятия необходимо постоянно совершенствовать свои продукцию и услуги, снижать их стоимость, повышать производительность и качество, создавать новые продукты и услуги.

Деятельность предприятия и меры по ее совершенствованию должны быть поддержаны соответствующей системой управления. Современная практика управления предполагает, что руководство каждой организации может само-

стоятельно выбирать методы и средства, необходимые для эффективного управления своей организацией.

Международное сообщество в последние годы предложило к использованию ряд международных управленческих стандартов, среди которых: ISO 9000 (серия стандартов ISO, которые применяются при создании и совершенствовании систем менеджмента качества организаций и предприятий); ISO 14000 (международный стандарт по созданию системы экологического менеджмента); ISO 22000 (стандарт по менеджменту безопасности пищевой продукции); OHSAS 18000 (международный стандарт по разработке систем управления охраной здоровья и безопасностью персонала); SA 8000 (стандарт для оценки социальных аспектов систем управления); AS 9100 (стандарт по менеджменту качества в авиационной промышленности); GMP (система норм, правил и указаний в отношении производства лекарственных средств, медицинских устройств, изделий диагностического назначения, продуктов питания, пищевых добавок и активных ингредиентов) и др.

Международные стандарты в области менеджмента, как правило, устанавливают требования к тому, что необходимо сделать для достижения целей в различных областях общего менеджмента.

Для обеспечения адаптации украинской экономики к мировой экономической системе с целью повышения конкурентоспособности предприятий, большую помощь может оказать практическое применение стандартов ISO серии 9001:2008. Эти стандарты могут явиться эффективным средством решения многих проблем при управлении предприятием.

Стандарты ISO серии 9001:2008 разработаны для рыночных условий хозяйствования. Их главным достоинством является ориентация на потребителя.

Рассмотрим основные требования вышеупомянутого стандарта, применительно к которым использование экономических методов является обязательным для подтверждения соответствия действующей на предприятии системы менеджмента качества (СМК).

В пункте 5.1 «Обязательства руководства» указано, что высшее руководство компании устанавливает политику в области качества, целевые показатели и системы менеджмента качества, согласно которым компания будет осуществлять свою деятельность для удовлетворения потребностей клиентов. Политика в области качества и эффективности системы менеджмента качества должна оцениваться не реже одного раза в год во время проведения совещаний руководства, на которых в обязательном порядке анализируется достигнутый уровень качества по отношению к поставленным задачам, а также разрабатываются предложения по улучшению функционирующей системы менеджмента качества [1, 2].

При этом следует отметить, что обязательства по постоянному повышению качества и эффективности осуществляются посредством выделения необходимых ресурсов, к которым относятся инфраструктура, производственная среда, человеческие, информационные, природные и финансовые ресурсы, а также поставщики и партнеры. Для того чтобы реализовать эти требования, необходимо

учитывать и анализировать затраты на качество любой деятельности (процессов) в рамках СМК [3, с. 116].

Экономический анализ является важнейшей составной частью системы управления качеством и источником информации. Он позволяет обосновать целесообразность и эффективность разработки и внедрения в производство продукции, качество которой должно отвечать определенным стандартам и удовлетворять нужды потребителя, определить эффективность системы менеджмента качества.

Учитывая задачи, стоящие перед руководством компании, в процессе экономического анализа должны быть оценены:

- политика, принятая компанией в области качества;
- результативность управленческих решений компании в области качества;
- соответствие внедряемой политики и достигнутых результатов управленческих решений предварительно запланированным задачам;
- эффективность реализации запланированных задач;
- адекватность запланированных задач в условиях ограниченных возможностей компании;
- поиск слабых мест (уязвимостей) системы.

Для решения поставленных задач аналитик обязан владеть различными информационными потоками, которые позволят дать исчерпывающую оценку сложившейся ситуации и предложить альтернативные действия, направленные:

- на повышение результативности системы менеджмента качества и ее процессов;
- улучшение продукции согласно требованиям потребителей;
- удовлетворение потребностей в ресурсах.

Успешность выполнения аналитических процедур существенно будет зависеть от уровня организации аналитического процесса в СМК. Следовательно, при организации экономического анализа следует учитывать:

- 1) постановку аналитических задач;
- 2) определение граничных сроков проведения аналитических процедур;
- 3) избрание ведущего эксперта среди аналитиков (при отсутствии соответствующей аналитической службы во главе с руководителем) и распределение обязанностей в образовавшейся группе экспертов;
- 4) согласование намеченных процедур с руководством компании;
- 5) установление последовательности решения аналитических задач;
- 6) сбор необходимой входной информации;
- 7) обработка входной информации;
- 8) формирование выводов и рекомендаций по результатам проведенной работы;
- 9) предоставление результатов выполненной работы руководству компании.

Соблюдение указанных организационных процедур облегчает его участникам интенсивную работу над сутью возникшей проблемы, создавая предпосылки для конструктивной и эффективной работы СМК.

Очевидно, что эффективность системы качества, а также всей системы управления предприятием зависит не только от мониторинга процессов в рамках СМК, а в первую очередь от регулярного системного их анализа, где в качестве источника информации будет использоваться инструментарий экономического анализа. Правильный сбалансированный подход при выборе методов и средств будет способствовать комплексному развитию всех видов деятельности на предприятии и их совершенствованию в рамках единой системы управления.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. ISO 9001:2008 Quality Manual [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.iso9000resources.com>.
2. Стандарты серии ИСО 9001-2001 [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.lib.ru>.
3. Ефимов, В.В. Средства и методы управления качеством: учеб. пособие / В.В. Ефимов. – М.: КНОРУС, 2007. – 232 с.
4. Gajewski, Andrzej S. Wstęp do zarządzania jakością / Andrzej S. Gajewski. – Tarnów: Wydawnictwo Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, 2007. – 202 с.

### **МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА СОСТОЯНИЯ И ПРОГНОЗА РАЗВИТИЯ РЫНКА ГОВЯДИНЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Н.З. Гончарова**, *д-р экон. наук, профессор*

*ФГБОУ ВПО «Смоленская ГСХА», г. Смоленск, Российская Федерация;*

**О.Б. Тарасова**, *канд. экон. наук, профессор*

*ФГБОУ ВПО «РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева», г. Москва, Российская Федерация*

Анализ состояния рынка говядины принципиально отличается от анализа производства данного продукта, что обусловлено следующими обстоятельствами:

- отсутствие полного объема необходимых статистических данных о состоянии данного сегмента агропродовольственного рынка – имеющиеся показатели могут быть использованы в основном для выявления тех или иных качественных, но не количественных характеристик (так, статистическими органами страны приводятся цены реализации отдельных видов сельскохозяйственной продукции, в том числе крупного рогатого скота, но отсутствуют сведения об объеме реализации по отдельным категориям хозяйств);

- наличие специфической категории производителей – личных подсобных хозяйств населения, которые практически по всем видам животноводческой продукции занимают ведущее место в аграрном производстве, но уровень товарности их относительно низкий, поскольку существенная доля этой продукции потребляется внутри данных хозяйств и, следовательно, не поступает на рынок;

- существование межрегиональных барьеров, препятствующих формированию единого рынка говядины, вследствие чего фактически он рассматривается

не как единое экономическое пространство внутри страны, а как совокупность отдельных региональных продуктовых рынков, для каждого из которых характерны свои особенности экономической конъюнктуры;

- существование значительного теневого оборота говядины и телятины.

Рынок говядины и телятины формируется под воздействием комплекса внутренних и внешних факторов, поэтому для его оценки необходим многофакторный анализ на основе общих и частных критериев. Общие критерии характеризуют эффективность функционирования рынка, уровень обеспеченности населения говядиной и продуктами ее переработки; уровень доходности производства и переработки говядины. Частные критерии характеризуют потребительские предпочтения, деятельность отдельных хозяйствующих субъектов рынка – поставщиков мясного сырья, переработчиков, сферы обращения и государства в качестве регулятора рынка.

Основной целью функционирования данного сегмента продовольственного рынка следует считать обеспечение населения высококачественной продукцией – говядиной и мясопродуктами из нее (колбасные изделия, полуфабрикаты, консервы) – в основном за счет развития отечественного производства. Реализация этой цели может быть выражена через систему показателей, отражающих всю совокупность процессов, тенденций и явлений.

Ежегодно на уровне государства составляется баланс ресурсов и использования мяса и мясопродуктов. На основе показателей балансовой таблицы можно определить расчетный уровень самообеспеченности мясной продукцией (*IS*). Этот показатель определяется как процентное соотношение производства продукции (в убойной массе) на территории страны к внутреннему ее потреблению, а также уровень самообеспеченности внутреннего рынка этой продукцией (*ISM*). Эти показатели рассчитываются по формулам:

$$IS = WU \cdot 100FL + PP + LG;$$

$$ISM = WM \cdot 100FLM + PPM + LGM,$$

где – *WU* внутреннее производство крупного рогатого скота в убойной массе; *WM* – поступление продукции на рынок; *FL* и *FLM* – соответственно общий фонд личного потребления мяса и субпродуктов I и II категорий в натуре, мясопродукты (колбаса, мясные и мясорастительные консервы, котлеты, пельмени и т.п.) в пересчете на говядину и фонд личного потребления этой продукции за счет рыночных ресурсов; *PP* и *PPM* – соответственно общее производственное потребление продукции скотоводства и производственное потребление ее за счет рыночных ресурсов; *LG* и *LGM* – соответственно общие потери продукции скотоводства и потери, связанные с рыночным оборотом.

Анализ фактических данных свидетельствует, что уровень самообеспеченности Российской Федерации мясом и мясопродуктами за период с 1990 по 2009 год снизился на 29,5 п. п., превысив порог продовольственной безопасности по данному продукту. Аналогичная ситуация отмечается и по говядине, при-

чем увеличение зависимости от импортных поставок по говядине проявилось еще в большей степени – 35 %.

Следует отметить, что традиционная форма баланса ресурсов мяса и мясопродуктов является недостаточно информативной и дает самое общее представление об объеме и структуре их ресурсов и использования. В частности, в нем находит отражение лишь стадия производства всего «сырого» мяса, оно не разделяется по видам, на рыночное и нерыночное производство (производство и потребление внутри домашних хозяйств, минуя торговлю). Кроме того, существуют два принципиально различных направления использования импорта: 1) поступление непосредственно для потребления населением через торговую сеть сырого мяса и мясопродуктов и 2) промышленная переработка сырого мяса. Если бы информация подобного типа могла быть отражена в балансовой таблице, это позволило бы более содержательно анализировать возможности импортозамещения, поскольку один и тот же уровень импортных цен на сырое мясо имеет различную эффективность с точки зрения его использования: в переработке или конечном потреблении населения.

Для оптимизации аналитических расчетов необходимо построить баланс, аналогичный по своей схеме таблице межотраслевого баланса. По строкам показывается использование основных видов продукции по отдельным секторам (промышленные и сельскохозяйственные предприятия, личные подсобные хозяйства населения, крестьянские (фермерские) хозяйства, включая индивидуальных предпринимателей, и импорт), а по столбцу – формирование ресурсов соответствующей продукции в секторе промышленности, ресурсов потребления населения, ресурсов торговли. Информационной базой для построения такого баланса могут быть данные существующего баланса ресурсов мяса и мясопродуктов, данные об их промышленной выработке, данные о структуре продажи продукции сельскохозяйственными организациями и населением по отдельным каналам реализации, уровне товарности сельскохозяйственного производства по секторам, данные о структуре затрат на производство. В 2004 году Институтом народнохозяйственного прогнозирования РАН был построен такой баланс оборота мяса и мясопродуктов за 1999 год. В соответствии с ним объем рыночных ресурсов мяса и мясопродуктов получился на 8 % больше, чем по традиционной методике. Такая разница, с одной стороны, объясняется тем, что учеными ИНП РАН в состав товарных ресурсов были включены все запасы на начало года, которые распределяются на запасы в промышленности и в розничной торговле. С другой стороны, нетоварная часть произведенной продукции (часть продукции личных подсобных хозяйств населения, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей) оказалась выше на 40 %, что объясняется наличием теневого оборота мясной продукции. Баланс оборота отдельных видов мяса в вышеуказанном исследовании не составлялся.

Переход федеральных и региональных органов статистики на составление мясных балансов по схемам межотраслевых балансов позволит повысить объективность оценки состояния соответствующих продуктовых рынков, так как в этих балансах можно показать информацию в разрезе основных видов произво-

димой в стране и ввозимой продукции. В результате повышается объективность аналитических расчетов, характеризующих эффективность использования отечественного и импортного мясного сырья и импортозамещения. В конечном счете повышается достоверность исходной информации при прогнозировании развития рынков основных видов мяса и мясопродуктов на федеральном и региональных уровнях. Ведь одной из центральных в политической, экономической и социальной жизни страны является проблема продовольственной безопасности, которая непосредственно зависит от уровня ее самообеспеченности наиболее важными продуктами питания, к которым относится мясо и продукты его переработки.

Объем предложения товарных ресурсов на рынке мясной продукции скотоводства определяется производственным и сырьевым потенциалом или уровнем производственных возможностей, то есть способностью отрасли скотоводства обеспечить объем и структуру предложения. Для характеристики потенциала мясного рынка рекомендуется использовать следующую модель:

$$Q = i = 1kN_iW_iD_iR_iKe - V - Q_m,$$

где  $N_i$  – количество предприятий, производящих мясную продукцию;  $W_i$  – производственный потенциал каждого предприятия;  $D_i$  – степень использования производственного потенциала;  $R_i$  – уровень обеспеченности кормами;  $Ke$  – коэффициенты эластичности предложения от цен на корма и конечную продукцию;  $V$  – внутривладельческое потребление;  $Q_m$  – продукция, поступающая по межрегиональному (межгосударственному) обмену.

Изучение покупательского спроса предполагает определение потребительского потенциала рынка говядины и телятины, который рассчитывается на основе нормативных показателей. Количественной мерой потенциала служит емкость рынка – это количество говядины и телятины и продуктов их переработки, которое может поглотить рынок за определенный период. Для определения емкости рынка целесообразно использовать модель:

$$E = i = 1k_j = 1mN_i k_{ij} Ke + R + P_e - P_L,$$

где  $E$  – емкость рынка;  $N_i$  – численность возрастной группы потребителей;  $k_{ij}$  – физиологическая норма потребления  $i$ -й группы  $j$ -го вида мясной продукции;  $Ke$  – коэффициенты эластичности спроса от цен и доходов;  $R$  – размер страховых запасов;  $P_L$  – объем вне рыночного потребления продукции, произведенной домашними хозяйствами населения;  $P_e$  – производство продукции на экспорт.

Основные направления развития российского рынка говядины и телятины связаны с созданием товарных ресурсов, соответствующих спросу по объему, ассортименту и качеству; осуществлением государственной политики, обеспечивающей рост доходов населения; поддержкой сельскохозяйственных товаропроизводителей по наращиванию товарных ресурсов с помощью реализации комплекса мер на федеральном, региональном и местном уровнях.

## **АНАЛИЗ ВНУТРИРЕГИОНАЛЬНОГО РАЗМЕЩЕНИЯ И СПЕЦИАЛИЗАЦИИ ОТРАСЛЕЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА В НОВЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ**

**Н.С. Гончарова**, канд. экон. наук

*ФГБОУ ВПО «Смоленский филиал Российской академии народного хозяйства  
и госслужбы при Президенте Российской Федерации»,  
г. Смоленск, Российская Федерация*

Экономический анализ размещения и специализации позволяет оценить тенденции развития каждой категории хозяйств и соотношений между ними с точки зрения влияния на размещение производства по территории и его эффективность; дать информационное обеспечение для оценки перспектив размещения отраслей и внутриотраслевой специализации отдельных сельскохозяйственных организаций и разработки оптимизационных моделей.

По мнению ряда отечественных экономистов [1, 2], специфика размещения сельского хозяйства определяется практически повсеместным его распространением, сильной зависимостью от региональных, природных и экономических факторов.

В России пореформенного периода размещение по территории оказалось тесно связано с размещением по категориям хозяйств:

- крупные сельскохозяйственные организации;
- крестьянские (фермерские) хозяйства;
- личные подсобные хозяйства.

Специализация территории складывается исторически.

Так, Смоленская область исторически специализируется на производстве продукции скотоводства. Смоленщина является типичным регионом в Нечерноземной зоне по ведению скотоводства, основную часть товарных ресурсов говядины и молока производят крупные сельскохозяйственные организации.

В годы рыночных преобразований в связи со снижением спроса на продукцию скотоводства как одну из самых дорогих произошел сброс поголовья крупного рогатого скота, значительно сократились объемы производства и реализации молока и говядины. Особенно значительные потери понесло мясное скотоводство: откормочное поголовье сократилось более чем в 4 раза, а производство продукции выращивания снизилось вдвое, что позволяет сделать вывод о росте мясной продуктивности скота.

В силу многих объективных причин снизился экономический интерес к откорму крупного рогатого скота, особенно специализированных мясных пород, хотя анализ показателей эффективности откорма показывает, что в дореформенный период производство говядины было прибыльным.

Так, в 90-х годах удельный вес крупного рогатого скота в продукции выращивания скота и птицы составлял 70 % при рентабельности 15 – 20 %. В настоящее время этот показатель снизился до 58 %, при этом затраты окупаются только на 60 – 75 %.



Вместе с тем следует отметить, что в условиях жесткого аграрного кризиса именно благодаря скотоводству в первой половине 90-х годов прошлого века удалось избежать значительного развала аграрной сферы Смоленской области, так как молоко было единственным прибыльным продуктом, а забой коров и молодняка при необходимости обеспечивал предприятия денежными средствами и своеобразной «валютой» при взаиморасчетах с другими организациями и предприятиями, поставляющими средства производства и оказывающими разного рода услуги производителям сельскохозяйственной продукции.

По комплексу природно-экономических условий в Смоленской области можно выделить четыре сельскохозяйственные зоны: восточную, южную, центральную и северо-западную.

Основными производителями товарного молока являются хозяйства центральной и восточной зон, так как здесь находятся крупнейшие перерабатывающие предприятия. В этих же зонах размещаются около 60 % всех скотоводческих организаций, в том числе и племенных, примерно в таких же пределах находятся и валовые надои молока. Удельный вес товарного молока центральной зоны от общего его количества практически никогда не опускался ниже 43 %. В восточной зоне он изменялся в пределах от 22 до 38 %, в южной зоне он не превышал 20 %, а в северо-западной – 4 %.

В 2006 – 2008 годах разница между природно-экономическими зонами области в продуктивности коров составляла свыше 40 %, себестоимости – свыше 60 %, трудоемкости – 20 %, кормоемкости – 25 %.

В связи с этим представляется весьма важным исследование возможности улучшения размещения и углубления специализации скотоводства в целях повышения его эффективности за счет более полного использования природных и экономических ресурсов природно-экономических зон.

Следует отметить, что формирование специализированных зон товарного производства молока и говядины – объективный процесс, присущий товарному производству. Он усиливается по мере развития производительных сил и рыночных отношений и происходит под воздействием сложного сочетания различных факторов, в числе которых прежде всего следует отметить наличие квалифицированных трудовых ресурсов, основного и оборотного капитала, кормовых угодий, системный кризис сельскохозяйственного производства, усиление роли агрохолдингов, реализация стратегии продовольственного самообеспечения. При этом с развитием научно-технического прогресса значение рационального, а следовательно и более дифференцированного использования почвенно-климатических, биологических, техногенных и трудовых ресурсов становится одним из важнейших факторов повышения эффективности ведения скотоводства, что в свою очередь предполагает более углубленную специализацию природно-экономических зон на производстве молока или говядины.

Основными методическими приемами, применяемыми при установлении рационального размещения продукции скотоводства, являются использование:

- простых и комбинационных группировок, корреляционного и дисперсионного анализа, динамических рядов и индексов;
- монографического метода;
- расчетно-конструктивного метода с применением вариантных расчетов;
- балансового метода;
- экономико-математических моделей по определению оптимального варианта сочетания отраслей сельскохозяйственного предприятия.

При совершенствовании размещения и специализации скотоводства следует исходить из повышения его эффективности. Степень достижения этой цели следует рассматривать как критерий рациональности размещения и

В перспективе структурные сдвиги в территориально-отраслевой структуре скотоводства во многом будут определяться политикой государства, его способностью и возможностью влиять на эти динамичные процессы. Если в дореформенный период за счет рационального размещения и специализации скотоводства можно было в определенной мере сгладить влияние неблагоприятных природно-экономических условий, то в современных условиях сделать это сложно, а во многих случаях и невозможно, поскольку каждый сельскохозяйственный товаропроизводитель в силу своих организационно-экономических возможностей осуществляет структурный маневр самостоятельно, направляя его в сторону производства прежде всего молока, которое в определенной степени с учетом дотаций и протекционистской по отношению к говядине политикой региональных властей может обеспечить получение прибыли. Эти изменения потребуют существенных перемен в организационно-экономическом механизме, государственном регулировании, которые должны стимулировать специализацию и концентрацию производства молока и говядины в регионах с наилучшими условиями производства. В частности, в качестве мер государственного воздействия на территориально-отраслевую структуру скотоводства необходима разработка и финансирование целевых программ развития производства и расширение закупок в федеральные и региональные продовольственные фонды молока и говядины.

Развитие скотоводства и увеличение производства молока и говядины должно ориентироваться на зоны, имеющие достаточные площади кормовых угодий.

Оптимизация размещения отраслей по природно-экономическим зонам области свидетельствует о необходимости изменений в уровне и структуре производства сельскохозяйственной продукции в области, связанные с влиянием основных факторов размещения. В результате основную роль в производстве молока будет играть не только центральная зона, но и восточная зона.

На перспективу в северо-западной зоне следует развивать молочное скотоводство, в центральной зоне – молочно-мясное, в восточной – интенсивное молочное, в южной – мясомолочное скотоводство.

В условиях формирования многоукладной экономики изменение размещения скотоводства по территории области сопровождается изменением разме-

щения по категориям хозяйств. В связи с изменением пропорций между категориями хозяйств, разными темпами их развития и неодинаковой структурой производства изменялось и размещение производства отдельных видов продукции скотоводства.

В пореформенный период основными производителями продукции скотоводства в России стали малые формы хозяйствования, однако при этом они не смогли возместить падения объемов производства крупных сельскохозяйственных организаций.

Анализ показал, что в перспективе увеличение объема производства молока и откорма крупного рогатого скота во всех категориях хозяйств будет сопровождаться структурными изменениями: повысится доля сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств; снизится доля личных подсобных хозяйств населения.

Такие изменения в структуре производства продукции скотоводства вполне оправданы, так как в личных подсобных хозяйствах населения резервы увеличения производства молока и говядины практически исчерпаны. Дальнейшее увеличение производства продукции скотоводства в данной категории хозяйств будет обеспечиваться повышением генетического потенциала, а также гарантиями сбыта произведенной продукции. В хозяйствах населения содержится 35 % коров, в то же время они производят почти 40 % молока. Однако реализуется только 20 % произведенного молока. Повышение уровня товарности до 50 % позволит увеличить объем сырья для промышленной переработки на 45 тыс. тонн.

Сельскохозяйственные организации, как наиболее технологичный сектор, способны решить проблему не только стабилизации, но и наращивания поголовья при соответствующем уровне поддержки со стороны федеральной и региональной власти.

В сельскохозяйственных организациях и крестьянских (фермерских) хозяйствах 70 % наращивания производства мяса будет получено за счет роста продуктивности животных и 30 % – благодаря увеличению поголовья. Прирост объемов производства мясной продукции в перспективе будет обеспечен за счет оптимизации кормления, использования генетического потенциала, улучшения породного состава животных, использования выбракованных коров и бычков молочно-мясной породы местной селекции.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Костяев, А.И. Территориальная дифференциация сельскохозяйственного производства: Вопросы методологии и теории / А.И. Костяев. – СПб.: Изд-во С-Петтерб. гос. ун-та экономики и финансов, 2006. – 240 с.
2. Лабенец, В.Ф. Научные основы совершенствования специализации сельскохозяйственных предприятий / В.Ф. Лабенец, Б.З. Сызыныс. – М., 1976. – 258 с.
3. Ларина, Н.И. Региональная политика в странах с рыночной экономикой / Н.И. Ларина, А.А. Кисельников. – М.: ОАО «Изд-во «Экономика», 1998. – 172 с.

## СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ УСТОЙЧИВОСТИ РАЗВИТИЯ СОВОКУПНОГО РЫНКА ТРУДА

**И.В. Зенькова**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Изучены теоретические и методические подходы к социально-экономическому анализу сбалансированности занятости на рынке труда.

Отмечен вклад в разработку проблемы таких известных исследователей, как А. Смит, Ж. Б. Сэй, А. Маршалл, Дж. М. Кейнс, Я. Тинберген, Е. Домар, Р. Харрод. Они исследовали сбалансированность занятости на макроуровне.

Теоретические подходы к сбалансированности занятости на рынке труда развиваются зарубежными учеными: Й. Конингс (J. Konings), Х. Леман (H. Lehmann), Е.Ф. Денисон (E.F. Denison), Г. Псахаропоулос (G. Psacharopoulos), М. Дж. Боумэн (M.J. Bowman); российскими учеными Ю.Г. Одеговым, В.Е. Гимпельсоном, С.Ю. Рошкиным, Р.И. Капелюшниковым, В.С. Булановым, Н.А. Волгиным, П.Э. Шлендером, А.Г. Коровкиным.

Белорусские исследования представлены работами Л.Е. Тихоновой, В.А. Кулаженко, В.Л. Ключи, Е.В. Ванкевич, А.Н. Тура, А.В. Бондаря, З.М. Юк, Л.С. Боровик, М. П. Пилуй и др.

Рассмотрены качественные аспекты сбалансированности занятости при определении равновесного состояния рынка труда на микроуровне и динамической сбалансированности на макро- и региональном уровнях. Автор разделяет точку зрения таких ученых, как Ю.Г. Одегов, Г.Г. Руденко, Н.К. Лунева, П.Э. Шлендер.

Названные экономисты акцентируют внимание:

- на согласовании количественных и качественных характеристик рабочих мест с потребностями производства;
- профессионально-квалификационных характеристик работников с технико-технологическими параметрами рабочих мест;
- на необходимости учета технических, экономических, демографических, социальных факторов при рассмотрении динамической сбалансированности.

Сделан вывод о том, что функциональная составляющая изученных теоретических подходов требует некоторого уточнения, поскольку не отражает в полной мере механизмов достижения сбалансированности занятости на рынке труда различных уровней экономической системы, не учитывает внутренние и внешние факторы системы, пропорции и взаимосвязи между ее элементами в условиях динамичного развития трансформационной экономики.

Проведен анализ и дана оценка динамики предложения на рынке труда, динамики рабочих мест, согласованию структуры предложения трудовых ресурсов и рабочих мест на различных уровнях экономической системы.

В результате анализа выявлены и определены несоответствия:

- 1) между предложением трудовых ресурсов и спросом на рабочую силу со стороны управления по труду, занятости и социальной защите населения;

2) между перспективными отраслевыми прогнозами занятости и процессами подготовки специалистов в учебных заведениях в долгосрочной перспективе (таблица);

3) между отраслевыми и профессиональными характеристиками трудовых ресурсов, отраслевыми и образовательными характеристиками трудовых ресурсов на региональном уровне;

4) между профессиональной и образовательной структурами занятого населения на отраслевом уровне;

5) между спросом и предложением трудовых ресурсов на микроуровне.

Результаты сравнительного анализа отраслевого прогноза изменения занятости с подготовкой специалистов в учебных заведениях, 2012 г.

Уровень экономической системы	Связь элементов системы «вуз (ссуз) – рынок труда (занятость)»	
	Согласованность	Несбалансированность
Республика Беларусь (национальная экономика)	Между тенденцией роста числа выпускников государственных вузов (ссузов) по отраслевой специализации «транспорт и связь» и тенденцией роста численности населения, занятого в транспортной отрасли	Между тенденцией роста числа выпускников государственных вузов (ссузов) по отраслевой специализации «сельское хозяйство» и тенденцией снижения численности населения, занятого в сельском хозяйстве
	Между тенденцией снижения числа выпускников ссузов по отраслевой специализации «промышленность и строительство» и тенденцией снижения численности населения, занятого в промышленности и строительстве	Между тенденцией роста числа выпускников государственных вузов по отраслевой специализации «промышленность и строительство» и тенденцией снижения численности населения, занятого в промышленности и строительстве
Витебская область (региональная экономика)	Между тенденцией роста числа выпускников государственных вузов по отраслевой специализации «сельское хозяйство» и тенденцией роста численности населения, занятого в сельском хозяйстве. Между тенденцией снижения числа выпускников государственных вузов по отраслевой специализации «образование» и тенденцией снижения численности населения, занятого в образовании	Между тенденцией роста числа выпускников государственных вузов по отраслевой специализации «здравоохранение» и тенденцией снижения численности населения, занятого в отрасли здравоохранения, физической культуры и спорта. Между тенденцией роста числа выпускников государственных вузов (ссузов) по отраслевой специализации «промышленность» и тенденцией снижения численности населения, занятого в промышленности. Между тенденцией роста числа выпускников ссузов по отраслевой специализации «образование» и тенденцией снижения численности населения, занятого в образовании

Примечание. Разработка автора.

В результате исследования посредством авторской кратной детерминированной факторной модели выявлены детерминанты, определяющие характер изменения среднесписочной численности работников ( $Ч$ , чел.), занятых на микроуровне:

$$Ч = \frac{TE \cdot Z_{чел.} \cdot ZO \cdot FE \cdot TP}{ФВ},$$

где  $TE$  – трудоемкость продукции, чел. / руб.;  $Z_{чел.}$  – среднемесячная заработная плата в расчете на одного работника, руб. / чел.;  $ZO$  – зарплатоотдача, руб. / руб.;  $FE$  – фондоёмкость предприятия, руб. / руб.;  $TP$  – среднемесячный объем производства, руб.;  $ФВ$  – фондовооруженность предприятия, руб. / чел.

Апробация на примере ОАО «Измеритель», ОАО «Технолит», предприятия «Белсантех», «СГ-Транс», ПТЧУП «БЕЛИТ» позволила определить изменения среднесписочной численности работников на микроуровне под влиянием динамики изменения фондоёмкости, трудоемкости, объема производства и заработной платы на человека и оценить влияние каждого фактора посредством использования дополнительных расчетных социально-экономических и финансовых показателей.

Система несогласований между спросом и предложением на рынке труда выявило несовершенство существующего методологического инструментария планирования трудовых ресурсов в трансформационной экономике.

В качестве основных путей совершенствования социально-экономического анализа устойчивости развития совокупного рынка труда нами предложены:

- 1) введение в модель уравнения спроса на рабочую силу показателя трудоемкости и производственно-технологических параметров рабочих мест;
- 2) введение в практику расчетов на ЭВМ показателя трудоёмкости работников предприятия, дифференцированных по полу, возрасту, квалификации, путем сопоставления объема промежуточного продукта и численности работников, обслуживающих технологический процесс;
- 3) использование коэффициентов сопряженности рабочих мест, позволяющих выходить на расчетный показатель трудоемкости работников на различных отраслевых уровнях;
- 4) учет в расчетах принципа энергоциклического планирования, которое объясняет логику исследования производственных цепочек в межотраслевом разрезе за счет взаимоувязки технологических переделов предприятий и отраслей;
- 5) учет макроэкономических и региональных факторов, определяющих сбалансированное развитие занятости. А именно анализ динамики инвестиций в обновление производства и технических усовершенствований производства на уровне национальной экономики, на уровне региона динамики валового внутреннего продукта и роста доли наукоемкой продукции в валовом внутреннем продукте. Мониторинг демографических, миграционных и образовательных процессов в Республике Беларусь, в регионе. Развитие институционального каркаса рынка труда в части усиления сотрудничества управлений по труду, занятости и социальной защите населения, предприятий, учебных заведений и абитуриентов.

## ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОЦЕНКА РИСК-СИТУАЦИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

**С.В. Измайлович**, канд. экон. наук

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Анализ и управление рисками – новое направление в науке, требующее объединенных усилий компетентных специалистов в самых различных областях знаний, а также определенных материальных затрат. Особенностью этого направления в настоящее время является разрозненность исследований. Находится в зачаточном состоянии необходимая отечественная информационная составляющая, в широких масштабах не ведется подготовка и переподготовка специалистов по анализу и управлению рисками в высших учебных заведениях республики.

Методология анализа риска нацелена в конечном итоге на лиц, принимающих решения, и служит важным инструментом, позволяющим проводить аналитические оценки, обеспечивающие достаточную научную базу в процессе принятия решений. К настоящему времени в науке сложилось единое представление о необходимости и назначении анализа риска, которое заключается в сборе и обобщении информации для принятия решений в риск-ситуациях и поиске мер по обеспечению приемлемости риска в хозяйственной деятельности организаций, учреждений.

В процессе комплексной оценки риск-ситуаций важное теоретическое и практическое значение приобретает не только уровень риска, который чаще всего ассоциируется с вероятностью риска, но еще более значимым с практической точки зрения является механизм оценки экономических последствий риск-ситуаций.

Основу оценки уровня рисков деятельности субъектов экономики составляют классические положения теории вероятностей и математической статистики. В соответствии с ними риск как вероятностная категория на базе обширных статистических наблюдений оценивается по среднему значению случайной величины, дисперсии, среднеквадратическому отклонению, коэффициенту вариации. При отсутствии необходимых статистических данных количественная оценка риска осуществляется методом экспертных оценок на основе расчета коэффициента риска по бальной оценке риск-факторов.

Определенный пробел сложился к данному моменту не в теории и методологии оценки уровня рисков, а в информационно-методическом обеспечении анализа и оценки экономических последствий влияния риск-ситуаций на результаты деятельности субъектов хозяйствования.

Мерой оценки этих последствий является экономический ущерб (дополнительный доход), который по одному из наиболее распространенных в экономической литературе подходов (например, у В.М. Гранатурова [1, с. 48], С.И. Грядова [2, с. 13 – 23], П.Г. Грабового, С.Н. Петровой, С.И. Полтавцева и др. [3, с. 62 – 67], Л.Ф. Догиля [4, с. 39]) рассчитывается как произведение стоимо-

стной оценки прогнозируемого ущерба и вероятности его наступления. В структуре ущерба выделяют прямые и косвенные потери (в том числе упущенную выгоду). Некоторые авторы рассматривают в структуре ущерба отдельно третий компонент – упущенную выгоду [5, с. 43].

Итак, анализ имеющихся методических подходов к оценке последствий риск-ситуаций показал, что в научной среде сформированы теоретически обоснованы их виды, однако конкретные механизмы оценки уровня потерь (доходов) субъектов хозяйствования в рискованной ситуации практически отсутствуют.

Определим сущность последствий риск-ситуаций через потери (дополнительные доходы) от изменения основных факторов хозяйственной деятельности организаций по сравнению с запланированными показателями, показателями предыдущих периодов или по сравнению с устанавливаемыми плановыми заданиями. Для этого сгруппируем основные факторы хозяйственной деятельности организаций промышленного сектора экономики и присущие им виды рисков, и далее выделим основные виды потерь (доходов) организаций в риск-ситуациях.

Наиболее целесообразной считаем группировку рисков по видам деятельности – производственной, коммерческой и финансовой, которая реализуется в хозяйственной и учетной практике деятельности предприятий и организаций. Причем под *производственным риском* будем понимать производственную ситуацию с неопределенным результатом развития, которая характеризуется возможностью отклонения ее параметров от заданного уровня, что приводит к необходимости предвидения развития ситуации и поиску нетрадиционных решений возникших угроз. Следовательно, производственный риск организаций промышленности связан с производством продукции, товаров, работ и услуг, в процессе которого руководители различных уровней управления решают вопросы использования сырья и материалов, трудовых ресурсов, оборотных и внеоборотных активов, новых методов производства и управления предприятием.

Под *коммерческим риском* будем понимать риск, возникающий в организациях в процессе снабжения и реализации произведенных или закупленных товаров, работ и услуг, а также в процессе маркетинговой деятельности.

Под *финансовым* нами понимается риск, возникающий в процессе движения финансовых ресурсов, а также осуществления расчетов (вложений).

Нами предлагается следующий **экономический механизм оценки последствий рисков**. Последствиями производственного риска являются потери (дополнительные доходы) организаций, обусловленные изменениями производственной себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и управленческих расходов, скорректированных на величину налогов, отчислений и сборов в составе себестоимости. Эти последствия возникают в процессе использования трудовых ресурсов и активов, методов производства и управления.

Наиболее экономически целесообразным показателем, отражающим результат последствий производственного риска, считаем изменение производственной себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг, и



управленческих расходов, скорректированных на вероятность наступления производственного риска.

К *последствиям коммерческого риска* относятся изменения затрат организаций по снабжению и реализации произведенных товаров, работ и услуг. Наиболее экономически целесообразным показателем, отражающим результат последствий коммерческого риска, считаем стоимостную оценку изменения расходов на реализацию продукции, в том числе затрат на маркетинговую деятельность, а также изменение остатков нереализованной продукции. Для оценки последствий влияния коммерческого риска изменения коммерческих расходов организации необходимо скорректировать на вероятность возникновения коммерческого риска.

*Последствиями финансового риска* являются потери (дополнительные доходы) организаций промышленности, обусловленные изменениями движения финансовых ресурсов. Конечным результатом финансового риска считаем изменения финансирования по текущей, инвестиционной, финансовой деятельности, скорректированные на сумму влияния налогов, и вероятность наступления финансового риска.

Итоговая оценка последствий рисков может быть определена как сумма описанных выше экономических последствий риск-ситуаций.

Информационной основой практических расчетов по предлагаемому механизму являются данные форм бухгалтерской отчетности.

Использование предложенного механизма оценки экономических последствий хозяйственных рисков в процессе принятия решений позволяет:

- определять приоритетные направления развития организаций;
- эффективно вкладывать средства в те мероприятия, которые повышают их уровень конкурентоспособности и устойчивости;
- комплексно учитывать все существующие в организациях виды риска и их экономические последствия;
- проводить их систематический и комплексный анализ в целях повышения качества управления организациями в условиях риск-ситуаций.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Гранатуров, В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения : учеб. пособие / В.М. Гранатуров. – М.: Дело и сервис, 1999. – 112 с.
2. Грядов, С.И. Риск и выбор стратегии в предпринимательстве / С.И. Грядов. – М.: Изд-во Моск. с.-х. акад., 1994. – 46 с.
3. Риски в современном бизнесе / П.Г. Грабовой [и др.]. – М.: Аланс, 1994. – 237 с.
4. Догиль, Л.Ф. Хозяйственный риск и финансовая устойчивость предприятий АПК: методологический и практический аспекты / Л.Ф. Догиль. – Минск: Белорус. гос. экон. ун-т, 1999. – 239 с.
5. Левкевич, В.Е. Экологический риск – закономерности развития, прогноз и мониторинг / В.Е. Левкевич. – Минск: Право и экономика, 2004. – 152 с.

## **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В КОНТЕКСТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ**

**Н.Б. Кащена**, канд. экон. наук, доцент

*Харьковский государственный университет питания и торговли, г. Харьков, Украина*

Устойчивое развитие (англ. sustainable development) – новая парадигма развития человечества, отражающая осознание жизненной важности системного подхода (объединяющего экономические, экологические и социальные компоненты) в выборе и реализации сценариев развития [1].

Впервые концептуальные основы одновременно прогрессивного развития и сохранения окружающей среды для будущих поколений были представлены общественности Международной комиссией по окружающей среде и развитию ООН в 1987 году. Статус важнейшего принципа существования земной цивилизации концепция устойчивого развития приобрела в 1992 году на Саммите Земли в Рио-де-Жанейро, где каждой стране, в том числе и Украине, согласно Повестке на XXI век было предложено разработать национальную стратегию устойчивого развития в соответствии с особенностями, приоритетами, эколого-экономической ситуацией и состоянием развития национального хозяйства.

К сожалению, единственным документом, который на данный момент законодательно определяет стратегию и пути решения глобальных и общественных проблем в Украине с целью обеспечения устойчивого развития, является постановление Кабинета Министров Украины 2003 года «Об утверждении Комплексной программы реализации на национальном уровне решений, принятых на Всемирном саммите по устойчивому развитию, на 2003 – 2015 годы» [2], которое не отвечает формату национальной стратегии устойчивого развития, предусмотренному всемирными саммитами прошлых лет.

По версии Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), стратегия устойчивого развития – это «скоординированный набор процессов анализа, дискуссий, обучения, планирования и инвестиций, которые формируются путем участия и постоянного совершенствования и интегрируют экономические, социальные и экологические цели общества, изыскивая компромиссы там, где это невозможно» [3]. В то же время национальная стратегия устойчивого развития, согласно документу, подготовленного Комиссией ООН по устойчивому развитию, «это координированный, с привлечением заинтересованных сторон, интерактивный процесс соображений и действий для достижения экономических, экологических и социальных целей в сбалансированный и интегрированный способ. Процесс включает анализ ситуаций, формирование политики и плана действий, внедрение, мониторинг и регулярный пересмотр. Это циклический и интерактивный процесс планирования, участия и действий, в которых акцент делается на управлении процессами в направлении целей устойчивости, а не на разработку плана как конечного результата» [4].

Из представленных ведущими международными организациями трактовок стратегии устойчивого развития представляется возможным заключить, что стратегия рассматривается как интерактивный процесс, основанный на повторяющихся циклах анализа, результатов принятия решений, планирования, внедрения и т.п.

По нашему мнению изучение явлений природы и общественной жизни, составной частью которой является и экономическая деятельность человеческого общества, невозможно без экономического анализа.

Согласно большому экономическому словарю А.Б. Борисова: «экономический анализ – выведение экономических закономерностей на основе исследования соответствующих фактов экономической действительности, разложение экономики на отдельные части, именуемые экономическими категориями, и их анализ» [5].

Становление и развитие экономического анализа, его место и функции в системе управления на микро-, мезо- и макроуровнях, методология и перспективы дальнейшего развития и по сей день являются предметом пристального внимания как зарубежных, так и украинских ученых. Большой вклад в мировую теорию и практику экономического анализа внесли: Н.Р. Вейцман, С.К. Татур, М.И. Баканов, А.Д. Шеремет, С.Б. Барнгольц, И.И. Каракоз, В.И. Самборский, И.И. Поклад, А.И. Усатов, А.Ш. Маргулис, В.Ф. Палий, П.И. Савичев, А.И. Сумцов, Л.И. Кравченко и др. Среди украинских ученых следует отметить С.И. Шарабана, Е.В. Мниха, Н.Г. Чумаченко, И.Д. Лазаришину, Ф.Ф. Бутинца, В.М. Иваненко, О.В. Олейник и др.

Решение вопросов, связанных с дальнейшим развитием экономического анализа как науки и практики, неразрывно связано с глобализацией экономической деятельности, либерализацией мировой экономики, регионализацией и информатизацией, качественными изменениями мотивации аналитических исследований, усилением эффективности принятия управленческих решений на всех уровнях экономики и т.п. Считаем, что в современных условиях экономический анализ полностью меняет свою парадигму от оценочно-статистического к поисково-прогностическому, с выбором оптимальных управленческих решений в зоне неопределенности и риска. В сложившейся ситуации методика конкретных аналитических исследований должна отвечать повседневным запросам управления и быть надежным экономическим инструментом обеспечения устойчивого экономического роста предпринимательских структур.

Управленческая ориентация перспектив развития экономического анализа в контексте обеспечения устойчивого развития национальной экономики Украины должна охватывать все аспекты изменения философии управления с позиций:

- адаптации во внешней экономико-правовой и социально-политической и экологической средах;
- углубления исследования причинно-следственных связей и достижения максимальной детерминации действия управления и менеджмента;
- повышения оперативности и расширения результативного поля вариантов аналитических выводов и предложений;
- повышения экономичности и действенности реализации аналитических исследований.

Как показали проведенные нами исследования, залогом успеха аналитических исследований является информационное моделирование экономических систем разного уровня, создание достаточного и корректного информационного потока, по которому можно одновременно оценивать поведение экономической системы и прогнозировать ее развитие с учетом факторов неопределенности и риска.

Высокая динамичность внутренней и внешней экономической среды предусматривает совершенствование методики и организации оперативного экономического анализа, направленного на обеспечение управления своевременной действенной информацией об изменении экономической ситуации, причинах этого изменения и отклонений от регламентированных параметров с целью своевременной наработки решений, направленных на предотвращение и устранение отрицательных процессов и эффективное маневрирование производственными ресурсами и капиталом. Действенным инструментом оперативного анализа является постоянный мониторинг экономической среды.

В современном экономическом анализе экономическое начало должно довлеть над инструментальным. Главным должно быть выявление тренда в развитии того или иного экономического явления (процесса) и обеспечение своевременного принятия решений препятствующих появлению или развитию негативной тенденции. В конечном счете экономический анализ должен быть направлен на прогнозирование перспектив деятельности бизнес-структур, так как главным является не оценка достигнутого, а обеспечение принятия решения о том, что необходимо еще сделать, чтобы повысить эффективность работы и достичь намеченных стратегических целей бизнеса.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Україна майбутнього [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.um.dp.ua/razv>.
2. Об утверждении Комплексной программы реализации на национальном уровне решений, принятых на Всемирном саммите по устойчивому развитию, на 2003 – 2015 годы: Постановление Кабинета Министров Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kmu.gov.ua/control/newsnpd>.
3. oecd/dac. Strategies for Sustainable Development: Practical Guidance for Development Cooperation. – oecd: Paris, 2001. – 73 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/dataoecd/34/10/2669958.pdf>.
4. uncsd. Guidance in Preparing a National Sustainable Development Strategy: Managing Sustainable Development in the New Millennium / uncsd Background Paper 13. desa/dsd/pc2/bp13, 2002. – 46 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.undp.org/fssd/docs/guidprepnsds.pdf>.
5. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2003. – 895 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bank24.ru/info/glossary/?srch=%DD%CA%CE%CD%CE%CC%C8%D7%C5%D1%CA%C8%C9+%C0%CD%C0%CB%C8%C7>.

## **УПРАВЛЕНИЕ ПРИБЫЛЬЮ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ: АНАЛИЗ, ПРОБЛЕМЫ, НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

**С.Н. Костюкова**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Эффективное управление организацией в целом и отдельными показателями деятельности субъектов в частности имеет важное значение для каждого предприятия, в том числе для строительных. В научной литературе широко представлен подход к управлению посредством реализации таких управленческих функций, как планирование, организация, мотивация, контроль и анализ [1, с. 3 – 4; 2, с. 116; 3, с. 36].

Функции менеджмента можно представить как конкретный вид управленческой деятельности, осуществляемый специальными приемами и методами, необходимыми для организации достижения поставленных целей [2, с. 116].

Вместе с тем следует отметить, что каждое предприятие, принадлежащее к определенной отрасли, имеет отраслевые особенности функционирования, требующие их учета при создании эффективной системы управления предприятием, в том числе системы управлению его прибылью. В этом смысле строительная отрасль имеет уникальные особенности, связанные с длительным производственным циклом, срочным характером строительно-монтажных работ, наличием незавершенного строительства на конец анализируемого периода; участием в реализации объектов нескольких производственных подразделений, которые оказывают непосредственное влияние на эффективное выполнение строительно-монтажных работ на объекте и др.

В этой связи в целях построения эффективной системы управления прибылью проведем анализ отраслевых особенностей реализации указанного подхода сквозь призму действующей практики управления прибылью в строительной отрасли.

Так, функция планирования деятельности строительной организации в целом и ее прибыли в частности осуществляется на основе следующих нормативных актов: [4, 5].

Бизнес-план составляется в целом по предприятию на основе заключенных договоров строительного подряда и графика ввода в действие объектов и комплексов работ по сравнению с базовым годом. Однако следует отметить, что в таких условиях прибыль планируется в целом по предприятию без поквартальной и ежемесячной разбивки, поэтому оценить эффективность намеченных планов возможно только по истечении планового периода. Кроме того, при осуществлении бизнес-планирования не учтена в полной мере специфика строительного производства, которая заключается, во-первых, в ведении строительства объектов силами разных производственных подразделений, что в свою очередь требует разработки и доведения плановых показателей до начальников производст-

венных подразделений в разрезе объектов строительства для обеспечения анализа эффективности и контроля намеченных плановых показателей. Во-вторых, в срочном характере производства работ, т. е. в плановом периоде могут быть, как начаты, так и закончены объекты строительства. Поэтому в целях организации эффективного планирования прибыли необходимы более короткие сроки планирования в поквартальной и помесечной разбивке, без которых невозможно осуществлять план-фактное управление по отклонениям. А также невозможно определить, кто и в каком объеме внес вклад в зарабатывание прибыли предприятия для реализации функции мотивации персонала.

Используемый подход к планированию является пассивным, не отвечающим потребностям управленческого звена, так как в процессе его не вырабатывается политика, определяющая действия предприятия на перспективу по обеспечению достаточного уровня прибыли; исключается возможность корректировки плановых показателей в течение года; не учитывается возможность заключения дополнительных договоров строительного подряда в течение отчетного и планового периодов. Более того, до сих пор отсутствует методика планирования набора объектов строительства для заключения договоров строительного подряда, позволяющая планировать прибыльную работу строительной организацией в разрезе объектов строительства. Что касается функции организации, то в существующей организационной структуре управления строительной организацией такие участвующие в управлении прибылью предприятия функциональные подразделения как отдел цен и договоров, отдел труда и заработной платы, производственно-технический отдел, планово-экономический отдел и др. реализуют свой блок функций в соответствии с должностными инструкциями их сотрудников.

Вместе с тем процесс управления прибылью не регламентирован от начала (заключения договора строительного подряда) до конца (сдачи готового объекта в эксплуатацию) в динамике в виде сети бизнес-процессов с описанием входов, выходов, управленческих воздействий и назначением владельца процесса. Отсюда вытекают проблемы, связанные с отсутствием возможности поиска узких мест в управлении прибылью, нахождения ответственных лиц за конкретный бизнес-процесс и др.

Функция контроля намеченных результатов по прибыли, как и функция мотивации сотрудников обречены на провал, так как реализуются на основе расчета показателей рентабельности, прибыль в которых исчислена по методу учета полных затрат в соответствии с которым в результате косвенного распределения фактических накладных расходов происходит искажение реально полученных финансовых результатов, что в свою очередь затрудняет процесс анализа и контроля действительной суммы прибыли, очищенной от влияния годовых постоянных затрат.

В рамках реализации функции анализа используют следующие методы: структурный, коэффициентный, CVP-анализ (анализ безубыточности), информативность и релевантность которых заслуживает более тщательного изучения.

При проведении структурного анализа элементов затрат строительной организации, как правило, наблюдаются незначительные отклонения от базового года по всем статьям затрат. Однако, по мнению И.А. Либермана, нецелесообразно проводить выявление размера снижения себестоимости подрядных работ в сравнении с фактическим их уровнем, достигнутым в предшествующем периоде, как это имеет место в промышленности, ввиду большого разнообразия вводимых объектов и, как правило, несопоставимой структуры работ в предшествующем и планируемом году. На это главным образом оказывают влияние своеобразные условия осуществления строительства, а также разные транспортные схемы доставки материалов [6, с. 118].

Необходимость анализа безубыточности для предприятий строительной отрасли обусловлена обязательным проведением подрядных торгов на получение права на строительство конкретного объекта.

В этой связи проведенный автором анализ теории и практики CVP-анализа, разработанного для предприятий промышленности, а также исследование возможности соблюдения условий и соотношений на которых он базируется строительными предприятиями в [7, с. 303 – 312], позволил сделать вывод о том, что в строительстве не существует точки безубыточности в традиционном ее понимании и, следовательно, традиционный анализ безубыточности в строительстве невозможен.

В этой связи для объективной оценки эффективности деятельности строительных предприятий необходимо разработать специализированную методику планирования, оценки и анализа эффективности деятельности строительной организации и ее производственных подразделений, которая учитывала бы отраслевые особенности и установить взаимосвязи между технологическими составляющими строительства объектов и оценкой затрат и результатов по этим процессам.

Таким образом, выявленные в процессе анализа проблемы, препятствующие эффективному управлению прибылью строительных организаций обуславливают необходимость их решения на основе разработки специализированных методик планирования набора объектов строительства для заключения договоров строительного подряда, а также методики планирования, оценки и анализа эффективности деятельности строительной организации и ее производственных подразделений, учитывающих специфику функционирования строительных организаций.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Управление в строительстве: учебник для вузов / В.М. Васильев [и др.]; под общ. ред. В.М. Васильева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во АСВ; СПб.: СПбГА-СУ, 2001. – 352 с.: ил.
2. Феденя, А.К. Организация производства и управления предприятием: учеб. пособие / А.К. Феденя. – Минск: Тетра-Системс, 2004. – 192 с.
3. Брасс, А.А. Основы менеджмента: учеб. пособие / А.А. Брасс. – Минск: ИП «Экоперспектива», 1999. – 239 с.

4. «Отраслевые рекомендации по разработке бизнес-планов развития на год строительных организаций Министерства архитектуры и строительства (МАиС) Республики Беларусь», утв. Приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 10.10.2005.
5. «Методические рекомендации по планированию и учету затрат на производство строительного-монтажных работ», утв. Приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2008 № 58.
6. Либерман, И.А. Цены и себестоимость строительной продукции / И.А. Либерман. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
7. Костюкова, С.Н. Анализ безубыточности строительного производства: сущность, особенности проведения / С.Н. Костюкова // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа: междунар. сб. науч. тр. Сер. Бухгалтерский учет, контроли и анализ. Вып. 1(13) / отв. ред. д.э.н., проф. Ф.Ф. Бутинец. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 303 – 312.

## **РИЭЛТЕРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КАК ОБЪЕКТ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА**

**С.И. Красовская**

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

Деятельность риэлтерских организаций в условиях развития социально-ориентированной рыночной экономики занимает важное место в становлении и развитии рынка недвижимости Республики Беларусь. Новые социально-экономические, политические условия предопределили их важную роль в инвестиционном процессе и интеграции в мировой рынок недвижимости. Осуществление риэлтерской деятельности требует соответствующего информационного обеспечения с целью обоснования и принятия правильных управленческих решений.

Информационные потоки о доходах и расходах риэлтерской организации должны обеспечивать систему управления аналитичной, своевременной и значимой информацией. В настоящее время при развитии анализа в различных отраслях и видах деятельности экономический анализ риэлтерской деятельности практически не рассматривается, поэтому исследование его вопросов является, безусловно, актуальным.

Исследуем риэлтерскую деятельность как объект экономического анализа. Так, согласно Указу Президента Республики Беларусь № 15 от 09.01.2006 в ред. Указа № 140 от 28.02.2008 (далее – Указ) «риэлтерской деятельностью... является посредническая деятельность коммерческой организации по содействию при заключении, исполнении, прекращении договора на строительство (в том числе доленое), купли-продажи, мены, аренды, иных сделок с объектами недвижимости, правами на них (за исключением организации и проведения аукционов и конкурсов)...



Ряд авторов определяет риэлтерскую деятельность как деятельность в форме посредничества при заключении сделок купли-продажи, аренды коммерческой и жилой недвижимости путём сведения партнёров по сделке и получения комиссионных [2; 3, с. 515; 4]. Таким образом, объектом риэлтерской деятельности являются сделки с объектами недвижимости, а основной функцией – посредничество при совершении сделок с объектами недвижимости.

Рассмотрение вопросов анализа риэлтерской деятельности требует изучения ее направлений. Так, А.Н. Асаул в составе основных направлений риэлтерской деятельности выделяет брокерскую, агентскую, деятельность в качестве поверенного, дилера, посредническую деятельность и торговую, а в составе новых направлений риэлтерской деятельности – девелоперскую и редевелоперскую, управление недвижимостью, деятельность по информационным технологиям, юридическое сопровождение объектов недвижимости [3, с. 515]. Морозова Ж.А. выделяет следующие виды деятельности риэлтерских организаций: посреднические операции в сфере операций с недвижимостью, организацию аукционов и конкурсов по продаже недвижимости, проведение налоговых консультаций, сдача в аренду объектов недвижимости, реализация предметов залога, куплю-продажу объектов недвижимости, оценку недвижимости [1, с. 10].

При рассмотрении организационно-экономической деятельности риэлтерских организаций можно выделить следующие особенности:

- основной является посредническая деятельность при осуществлении сделок с объектами недвижимости;
- результатом риэлтерской деятельности выступает услуга по посредничеству, связанная с совершением сделок с объектами недвижимости;
- потребителями риэлтерских услуг выступают как юридические, так и физические лица;
- риэлтерская деятельность включает основную, дополнительную и сопутствующие виды деятельности (таблица).

Виды деятельности риэлтерской организации

Основные виды	Сопутствующие виды	Дополнительные виды деятельности
Посредническая деятельность в сфере операций с недвижимостью	Информационные услуги	Оценка недвижимости
Брокерская и агентская деятельность	Консультационные услуги	Торговая деятельность с объектами недвижимости
Деятельность в качестве поверенного и дилера	Услуги по оформлению документов по сделкам с объектами недвижимости	Сдача в аренду объектов недвижимости

*Примечание.* Собственная разработка на основе исследования экономической литературы.

При исследовании вопросов экономического анализа деятельности риэлтерской организации необходимо подчеркнуть некоторые особенности ее информационного обеспечения. Представляется целесообразным выделить двух важных аспектов в информационном обеспечении управления деятельностью риэлтерской организации:

- во-первых, формирование информации о состоянии рынка недвижимости (т.е. об объектах недвижимости, развитии отдельных территорий, возможных инвестициях и т.п.);

- во-вторых, формирование информации о результатах и эффективности деятельности непосредственно риэлтерской организации.

Первый блок информации используется риэлтерами при текущем осуществлении деятельности, планировании и заключении сделок и необходим для анализа и оценки тенденций развития рынка недвижимости и представляет собой информацию о внешней среде и ее влиянии на возможности дальнейшего развития деятельности риэлтерской организации.

Второй блок информации является важным при оценке результатов, планировании и регулировании деятельности риэлтерской организации и представляет собой информацию о внутренней среде, т.е. о внутренних факторах, результатах и эффективности деятельности риэлтерской организации.

Целесообразно отметить следующие особенности деятельности риэлтерской организации, определяющие содержание, объекты, методы и методики экономического анализа:

- отсутствие необходимости привлечения значительного объема оборотных и внеоборотных активов при осуществлении посреднической деятельности с объектами недвижимости;

- наличие персонала, с одной стороны, имеющего особую квалификацию, удостоверенной в порядке определенной законодательством страны, с другой стороны, обладающего профессиональной интуицией;

- необходимость в привлечении информационного ресурса как одного из основных факторов деятельности.

Приведенные особенности имеют важное значение при разработке системы экономических показателей результатов деятельности и эффективности использования ресурсов, методов и методик экономического анализа деятельности риэлтерских организаций. Так, основным объектом анализа ресурсов риэлтерской организации выступают персонал, а важным объектом результатов деятельности является прибыль от посреднических операций по сделкам с объектами недвижимости.

Проведенное исследование позволяет выделить следующие объекты экономического анализа деятельности риэлтерских организаций:

- основные, сопутствующие и дополнительные виды деятельности риэлтерских организаций по их направлениям;

- ресурсы риэлтерских организаций: персонал, информационные и инвестиционные ресурсы и эффективность их использования и эффективность их использования;

- результаты деятельности риэлтерских организаций по видам и направлениям;
- эффективность деятельности риэлтерских организаций по видам и направлениям;
- факторы внешней среды риэлтерских организаций, в частности состояние и тенденции развития рынка недвижимости, общеэкономические, политические, природные, территориальные и другие условия;
- другие объекты.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Морозова, Ж.А. Риэлтерские организации: бухгалтерский учет и налогообложение Ж.А. Морозова. – М.: Вершина, 2005. – 320 с.
2. Википедия. Свободная энциклопедия [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/>.
3. Асаул, А.Н. Экономика недвижимости / А.Н. Асаул. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 624 с.
4. Виноградов, Д.В. Структура рынка недвижимости. Рынок недвижимости. Экономика недвижимости: учеб. пособие / Д.В. Виноградов. – 2011. – Режим доступа: <http://www.subschet.ru/subschet.nsf/>.

### **МЕСТО ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ В ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА**

**Г.М. Курило**, канд. экон. наук, доцент

*Национальная академия статистики, учёта и аудита, г. Киев, Украина*

Любая организация (предприятие) должна использовать все возможности для своего эффективного функционирования, а также оперативно реагировать на нестандартные, неспецифические изменения ситуации. Этому может способствовать информационная система, которая позволяет обеспечить динамичную координацию действий за счёт современных способов связи и компьютерной техники.

Проблемы внедрения современных информационных технологий в экономическом анализе исследованы украинскими учёными-экономистами: Е. Бабеть, Р. Бутовой, С. Карпенко, В. Поповым, В. Масловым, Е. Мних, О. Олейник и др. В то же время многие проблемы нуждаются в дополнительном исследовании, в том числе проблема роли информационных систем в экономическом анализе.

В рыночных условиях хозяйствования информационная система должна быть направлена на эффективное решение следующих задач:

- разработка автоматизированной системы нового уровня учёта затрат (расходов), которая включает в себя анализ затрат (расходов) и возможности эффективного управления ими;

- внедрение современных высокоэффективных информационных интеграционных систем вместо устаревшего информационного обеспечения, что делает возможным решение комплексных экономических задач на более высоком уровне с минимальными трудозатратами;

- обеспечение эффективности, мобильности и возможностей адаптации к любым изменениям в хозяйственной деятельности предприятия;

- возможность внедрения и использования таких систем прикладного программного обеспечения, которые при постоянном развитии позволят предприятию оперативно адаптироваться к любым изменениям рыночной ситуации и интегрированно отображать всю хозяйственную деятельность в динамике;

- возможность проведения детального анализа экономической ситуации с целью оптимизации эффективности управления;

- выдвигать и проверять гипотезы и результаты решений, принятые с помощью модельных исследований, и решать прочие задачи, выходящие из той или иной ситуации.

Как видно из приведенного перечня задач, роль компьютерных технологий в экономическом анализе значительна.

Для определения места информационных технологий в экономическом анализе уместным будет сделать небольшой экскурс в историю развития персональных компьютеров, компьютерных сетей и их связь с развитием информационных систем управления экономикой.

Исторически автоматизация промышленного производства тесно связана с развитием персональных компьютеров и развивалась в двух главных направлениях [1, с. 3].

Первое направление (50-е годы XX века) было связано с появлением станков-автоматов и автоматических линий для механической обработки. При этом автоматизировалось исполнение отдельных однородных операций либо изготовление крупных партий одинаковых изделий (станки и автоматические линии с числовым программным управлением, способные обрабатывать широкую номенклатуру деталей с высокой точностью и низким уровнем технологического брака). К примеру, в тех же годах началась автоматическая обработка учётной информации с помощью созданных централизованных вычислительных центров, что, в свою очередь, способствовало росту эффективности ее обработки (экономии рабочего времени, минимизации количества ошибок и отклонений при расчетах), а также дало возможность оперативно анализировать полученную информацию для принятия адекватного решения.

Второе направление (с начала 60-х годов XX века) охватило такие отрасли, как металлургия, химическая и перерабатывающая промышленность, то есть те отрасли, где реализуется бесперебойная автоматическая технология. Создавались автоматические системы управления технологическими процессами (АСУТП), которые сначала выполняли функции обработки информации, но по мере развития они начали реализовывать и функции управления.

Перевод автоматизации на базу современной электронной вычислительной техники способствовал функциональному сближению всех направлений.

На современном этапе развития вычислительная техника используется как для автоматизации производства, так и в разных сферах экономической жизни.

Информационная система как система управления тесно связана с системами сохранения и представления информации, а также с системами обеспечения обмена информацией в процессе управления. Она охватывает совокупность методов и способов, позволяющих пользователям информации накапливать, сохранять, передавать и обрабатывать отобранную информацию.

Информационные системы существуют с момента появления общества, поскольку на каждой стадии своего развития существует необходимость в управлении. Цель информационной системы – производство необходимой для предприятия (фирмы) информации, полезной для эффективного управления всеми ресурсами, создания информационно-технического окружения для управления его деятельностью.

В любой информационной системе управления, как правило, решаются задачи трех типов: оценка ситуации; претворение текста ситуации – расчетные задачи, задачи моделирования, задачи принятия решений, в том числе задачи оптимизации (анализ затрат (расходов) предприятия с целью их оптимизации; анализ прибыли и эффективности ее распределения и использования и др.).

Следует отметить, что многообразие информационных систем с каждым годом растёт. В зависимости от функционального предназначения выделяются такие системы: управленческие (АСУТП, АСУВ), проектировочные (САПР), научного поиска (АСНД), экспертные, диагностические, моделирования, систем подготовки принятия решений (СППР). В зависимости от сферы использования – административные, экологические, учебные, экономические, криминалистические, производственные, медицинские, военные и др. [2].

Специальные информационные системы, используемые украинскими предприятиями, позволяют решать следующие задачи управления:

- отображают состояние экономики и могут представлять динамику и структуру всевозможных показателей деятельности предприятия;
- прогнозно-оценочные, обеспечивающие описание перспектив развития на базе количественных значений главных синтезированных показателей;
- анализ корпоративного уровня;
- контроль и согласование плановых расчётов с получением альтернативных решений;
- предварительная оценка эффективности плановых мероприятий, структурных изменений производства;
- анализ портфеля заказов и их исполнения;
- оценка технического уровня разработок новых видов продукции и серийной продукции в сравнении с существующими аналогами;
- анализ оптимизации показателей хозяйственной деятельности предприятия;
- управление трудовыми ресурсами, инвестициями, оборотными активами и др.

Необходимо отметить, что почти все перечисленные задачи базируются на классических (экономических и математических) механизмах исследований, в том числе на экономическом анализе, анализе маркетинговой деятельности, методах математического программирования и моделирования развития предприятия.

Учитывая важность экономического анализа в хозяйственной деятельности предприятия, используемые информационные системы должны иметь соответственный уровень защиты информации, контроля над доступом данных пользователям и их использования.

Программы и информация, использованные компьютером, могут храниться как во встроенных, так и на мобильных носителях информации. Например, дискеты, компакт-диски, карточки памяти могут быть физически изъяты из компьютера, а жесткие диски – быть вмонтированы в микрокомпьютере либо в отдельном приспособлении (процессоре), связанном с компьютером. В случае несанкционированного доступа к программе это делает их уязвимыми. А в случаях использования нескольких способов обработки информации одним компьютером существует высокий уровень риска того, что носители информации будут потеряны, несанкционированно изменены, заменены либо испорчены. Во избежание подобных случаев защита информации должна ложиться на пользователя информации. При этом средства защиты могут включать систематическое архивирование содержания носителей информации и сохранение копий в пожароустойчивых контейнерах, использование паролей, использование мобильных носителей информации, скрытых файлов и папок, криптографии и прочих способов.

Одним из эффективных способов контроля считается использование профилей пользователей и паролей, которые контролируют уровни доступа каждого пользователя. Например, установка пароля, введение которого обязательно для включения, разгрузки и выключения компьютера.

Контроль над информационными системами (компьютерами) может быть обеспечен путём создания независимой службы, которая, как правило:

- получает все данные для обработки;
- обеспечивает записи и авторизацию данных;
- исследует все ошибки, обнаруженные в процессе их обработки;
- проверяет ответственность распространения выходной информации;
- ограничивает физический доступ к прикладным программам и данным.

Отдельные формы контроля необходимы для главных архивов и операционных данных.

Таким образом, в условиях динамического современного общества и производства управление должно находиться в состоянии непрерывного развития, что невозможно обеспечить без исследования тенденций и возможностей, без выбора альтернатив и направлений такого развития. Именно с этой точки зрения на сегодняшнем этапе растёт роль анализа хозяйственной деятельности в качестве функции управления. Осуществление управления требует наличия достоверной, уместной, экономически обоснованной информации о результатах хозяйственной деятельности и предусматривает детальное изучение, подготовку и принятие оптимальных решений.

Анализ хозяйственной деятельности играет основную роль и является важным инструментом их обоснования. Поэтому совершенствование информационной системы, методов, приёмов и форм аналитической работы является одним из главных условий оптимизации управления производством и предприятием в целом. Эффективность управления процессами экономики, в том числе производством, в определенной мере зависит от качества и уровня внедряемых в сферу управления современных информационных технологий, степени их защиты, формы контроля защиты и сохранности информации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бутова, Р.К. Інформаційні системи в промисловості / Р.К. Бутова. – Харків: ХДЕУ, 2006. – 176 с.
2. Інтегровані інформаційні технології та системи (ІТС-2005): матеріали наук.-практ. конф. молодих вчених та аспірантів, 21 – 23 листоп. 2005 р. – Київ: НАУ, 2005. – 180 с.
3. Мних, Є.В. Економічний аналіз: підручник для студентів вузів / Є.В. Мних. – Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
4. Прокопенко, І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: навчальний посібник / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – Київ: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.

#### **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ТЕКУЩЕГО АНАЛИЗА ПО ДАННЫМ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**И.Д. Лазаришина**, *д-р экон. наук, профессор*; **Н.Д. Погребняк**  
*Национальный университет водного хозяйства и природопользования,  
г. Ровно, Украина*

Управленческие решения будут эффективными только тогда, когда будет происходить поэтапное, пооперационное отслеживание ситуаций, а механизмы их регулирования будут действовать не на заключительной, а на каждой из стадий процесса управления. Именно поэтому одной из задач экономического анализа является изучение экономических фактов в процессе их развития с использованием счетов бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета является приемом вторичного наблюдения, с помощью которого зафиксированная в носителях-документах хозяйственная операция приобретает первичную системную регистрацию по следующим основным характеристикам: состояние, изменения – увеличение или уменьшение – и справочные данные об определенном объекте [1, с. 55]. Итак, с помощью бухгалтерских счетов формируется информационная база текущих управленческих решений.

Математически счета являются моделями динамических систем с последствием, и в зависимости от типа счета могут быть описаны дифференциальными уравнениями, предложенными профессором В.Ю. Слюсарчуком [2].

Важнейшими принципами анализа счетов бухгалтерского учета являются: системность, т.е. рассмотрение хозяйственной операции не самой по себе, а в увязке с корреспондирующим счетом; конкретность; последовательность; непрерывность; полное раскрытие. Использование данных счетов в анализе, по мнению Л.А. Бернштейна [3, с. 59] базируется на умении аналитика изобразить хозяйственные операции в виде проводок, которые накапливаются на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета.

Преимуществом анализа счетов бухгалтерского учета по сравнению с анализом финансовой отчетности является следующее:

- проводится в значительно более короткие периоды времени;
- позволяет отслеживать влияние конкретных хозяйственных операций на статьи баланса, отчета о финансовых результатах и других форм финансовой отчетности;
- обеспечивает в режиме реального времени анализ соблюдения принципов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями приказа об учетной политике предприятия.

Недостатком анализа синтетических и аналитических счетов, а также субсчетов является то, что они содержат только те данные, которые могут быть выражены в стоимостных измерителях.

Для обеспечения потребностей текущего управления финансовому менеджеру фактически нужно иметь информацию о характере соотношения между оборотами соответствующих счетов бухгалтерского учета как потоков хозяйственных операций, выделенных соответствующим образом. Показатели потоков менее инерционны, чем показатели сальдо в системе текущего управления.

Если использовать в качестве аналога разделение результирующих показателей на группы, обслуживающие анализ платежеспособности, ликвидности, финансовой устойчивости, деловой активности, рентабельности и другие, то показатели потоков также следует сгруппировать следующим образом:

1) *показатели платежеспособности:*

- коэффициент синхронности потока денежных средств и их эквивалентов;
- коэффициент синхронности потока дебиторской задолженности;
- достаточность денежного потока (чистый денежный поток);
- коэффициент соотношения чистого денежного потока и потока обязательств;
- коэффициент соотношения потоков дебиторской и кредиторской задолженности;
- коэффициент ликвидности поступления;

2) *показатели деловой активности:*

- коэффициент деловой активности денежного потока;

3) *показатели экономической активности потоков оборотных активов:*

- коэффициент синхронности потока сырья и материалов;
- коэффициент синхронности потоков оборотных активов.

Особенность методики анализа синхронности потоков является то, что она имеет универсальный характер и может применяться как банковскими и бюджетными учреждениями, так и предприятиями любой отраслевой подчиненности.



Оценка тенденций предложенных показателей позволяет определить динамику задействованных в операционном цикле счетов и обеспечивает уместной информацией систему текущего и стратегического менеджмента в режиме реального времени. Применение этих коэффициентов позволяет осуществлять мониторинг потоков ресурсов и средств в условиях их ограниченности для своевременного регулирования с целью их гармонизации при условии, что предприятие использует агрессивный или умеренный тип политики менеджмента. Оперативное реагирование на негативные отклонения этих показателей позволит предприятию своевременно снижать уровень производственных, финансовых, инвестиционных рисков, соответственно, обеспечивает большую его инвестиционную привлекательность.

Особенность анализа счетов бухгалтерского учета в том, что он является разновидностью текущего анализа и позволяет:

1) оценить хозяйственную операцию системно, учитывая принцип двойной записи, в разрезе событий операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и по определению ее последствий;

2) рассмотреть хозяйственную операцию как элемент совокупности (массовое явление);

3) исследовать состояние и изменения состояния хозяйственных средств и источников средств;

4) обеспечить контроль за движением средств в разрезе монетарных и немонетарных счетов;

5) осуществлять мониторинг дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе по расчетам с бюджетом, налоговыми обязательствами и активами.

Еще одной характерной особенностью анализа бухгалтерских счетов является то, что он позволяет рассмотреть каждую хозяйственную операцию с учетом статистики (сальдо) и динамики (оборотов) составляющих счета.

Перевод аналитических операций по оценке и диагностики счетов бухгалтерского учета в качественно иную плоскость возможно при условии использования автоматизированных информационных систем. Таким образом, достигается повышение уровня своевременности аналитического обеспечения управленческих решений. Следовательно, для обеспечения принятия своевременных и эффективных управленческих решений необходимо большее внимание уделять этапам аналитического и синтетического учета, т.е. стадии формирования оборотов счетов бухгалтерского учета.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Сопко, В. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / В. Сопко. – 3-е изд., перераб. и доп. – Київ: КНЕУ, 2000. – 578 с.
2. Слюсарчук, В.Ю. Абсолютная устойчивость динамических систем с последствием: моногр. / В.Ю. Слюсарчук. – М.: Изд-во УДУВГП, 2003. – 288 с.
3. Бернштейн, Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: пер. с англ. / Л.А. Бернштейн; науч. ред. пер. чл.-кор. РАН И.И. Елисейевой; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

## **АНАЛИЗ ЗАТРАТ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА: ФУНКЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДХОД**

**О.В. Липатова**, *канд. экон. наук, доцент*

*УО «Белорусский государственный университет транспорта»,*

*г. Гомель, Республика Беларусь*

В современных условиях хозяйствования решение любых теоретических и практических задач технологии и организации перевозочного процесса на предприятиях Белорусской железной дороги требует комплексного учета всех определяющих его технических, организационных и экономических факторов. В таких условиях одной из основных проблем совершенствования методики экономического анализа на железнодорожном транспорте является снижение затрат на осуществление перевозочного процесса.

Системный подход к проблеме оптимизации величины затрат на осуществление перевозочного процесса требует, прежде всего, выявления параметров состояния и управления транспортной системой, изучения ее внутренних структурных взаимосвязей, функций и других сведений. В таких условиях использование традиционных подходов экономического анализа не приносит должных результатов, так как большинство методик не исследуют существующие технологические связи между выполняемыми операциями и не позволяют дать им экономическую оценку, т.е. оценить стоимость. Развитие существующие методики позволяет использование функционального подхода в аналитических исследованиях, а именно использование элементов методики функционально-стоимостного анализа (ФСА), в основу которой положено деление системы на ряд функций (главные, вспомогательные и ненужные).

Функциональный подход в отличие от предметного, который используется в большинстве традиционных методиках снижения затрат, означает, что объект рационализации понимается и совершенствуется не в своей конкретной материальной форме, а как комплекс функций, которые он выполняет или должен выполнять. Всякий продукт труда интересует потребителя не сам по себе как таковой, а своим назначением и возможностями удовлетворять его потребности – прежде всего действиями. Практически все исследования объекта ведутся относительно его функций, рассматриваемых с самых разных позиций – их значимости, места, форм проявления и т.п.

Развитие функционального подхода представляет собой реализацию принципа соответствия значимости функций и затрат на их осуществление и заключается в том, что каждая функция исследуется в иерархической структуре с точки зрения ее значимости по отношению к другим функциям анализируемого объекта. Полученная значимость функции сопоставляется с затратами на её реализацию, точнее с долей этих затрат в общей сумме затрат, необходимых для проявления совокупности функций рассматриваемого объекта.

Целью проведения функционально-стоимостного анализа в организациях железной дороги является поиск наиболее экономичных вариантов осуществления процесса перевозки и всех технологических операций, снижение показателя себестоимости, так как расходы на перевозку являются частью издержек производства национальной экономики и значительной составной частью входят в себестоимость промышленной продукции.

Для проведения анализа необходимо иметь четкое представление о технологии процесса перевозки, под которой понимают способ реализации людьми конкретного перевозочного процесса путем расчленения его на систему последовательных взаимосвязанных этапов и операций, которые выполняются более или менее однозначно и имеют целью достижение высокой эффективности перевозок. Операции, из которых складывается процесс перевозки, неоднородны и сильно отличаются своей продолжительностью. Некоторые операции, объединяясь, создают определенные этапы этого процесса, каждый из которых выполняет свои задачи. Как отдельные операции, так и этапы процесса перевозки находятся в определенной зависимости друг от друга (прежде чем транспортировать груз, его надо принять от отправителя, оформить перевозочные документы, погрузить и т.д.). Таким образом, данный процесс является многоэтапным и многооперационным, с большой технологической, эксплуатационной и экономической разнородностью операций и основная задача анализа – очистить процесс перевозки от ненужных операций, сделать его целенаправленнее, а следовательно, найти резервы снижения затрат за счет сокращения эксплуатационных расходов, обусловленных осуществлением ненужных операций.

Перевозочный процесс на транспорте – с момента поступления груза к отправлению до выдачи получателю в пункте назначения – представляет собой типичную задачу исследования операций, так как сводится к математическому выражению целенаправленного управляемого процесса, физическое состояние которого непрерывно меняется, а решение заключается в максимизации использования ресурсов и минимизации перевозочных затрат. В этом смысле перевозочный процесс – большая система, состояние которой определяется множеством сложно связанных между собой факторов, нормативов, исходных данных.

Так как процесс перевозки осуществляется во взаимосвязи всех хозяйств железной дороги, то существуют явные предпосылки для использования элементов ФСА при оптимизации уровней их расходов. Для целей функционально-стоимостного анализа необходимо представить процесс перевозки как систему взаимосвязанных функций, в качестве которых будут выступать хозяйства железной дороги, так как они являются исполнителями процесса перевозки.

В общем виде функциональный подход в анализе затрат включает ряд оценочных процедур, связанных с определением вклада каждого хозяйства в выполнение функций, оценкой значимости функций, оценкой качества исполнения функций и прогнозной оценкой затрат на их исполнение. Так, функционально-стоимостный анализ позволит, выделив среди хозяйств железной дороги глав-

ные, вспомогательные и ненужные, и сопоставив их со стоимостным измерителем (суммой эксплуатационных расходов), оптимизировать перевозочные процессы, снизив затраты соответствующих хозяйств.

Результатом внедрения в аналитические исследования функционального подхода к анализу затрат станет снижение себестоимости перевозок путем рационализации и оптимизации процесса перевозки, что достигается путем изменения функций, их удаления или частичного перенесения отдельных операций одних функций на другие.

В настоящее время одной из характерных особенностей функционирования экономики является широкое внедрение в теорию и практику современных методов и способов управления затратами на основе качественно новых приемов анализа. Экономический анализ выходит на новый уровень своего развития, позволяющий не только выявлять и аккумулировать резервы повышения эффективности хозяйствования субъектов, но и формировать механизм информационного обеспечения устойчивого развития экономики.

## **МЕСТО КОНСОЛИДИРОВАННОГО АНАЛИЗА В КОНЦЕПЦИИ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ НЕФТЕХИМИЧЕСКИМ ПРОИЗВОДСТВОМ ГРУППЫ КОМПАНИЙ**

**А.А. Мезенцев**

*Военный университет, г. Москва, Российская Федерация*

Для эффективного нефтехимического производства необходимо наращивание мощностей, что чревато негативным влиянием на экологию. Концепция управления нефтехимическим производством группы компаний состоит в следующем. При максимальном извлечении прибыли отрасли, нельзя губить природу. Поэтому необходимо, используя консолидированный метод анализа находить резервы производства и решения увеличивающие эффективность управления нефтехимическим производством, при этом вкладывая необходимые затраты в устранение негативных экологических последствий нефтяных технологий. Это позволит обеспечить устойчивое развитие отрасли, которое заключается в уменьшении негативных воздействий нефтехимических технологий на окружающую среду. Вложение средств в природоохранную деятельность при этом производится через аутсорсинг. Оптимизация затрат будет заключаться в том, чтобы уменьшить негативные воздействия нефтехимических технологий на окружающую среду. Для этого неизбежно использование лучших технологий, лучшего оборудования, высококвалифицированных специалистов.

Использование консолидированного метода анализа позволяет управлять группой компаний и соответственно оптимизировать затраты группы.

На рисунке представлена Концепция эффективного управления нефтехимическим производством группы компаний с использованием консолидированного метода анализа.

Концепция эффективного управления нефтехимическим производством группы компаний		
Использование корпоративной системы управления нефтехимическим холдингом		
Консолидированный метод анализа		
Включает в себя		
<p>Консолидированная методика анализа результатами деятельности группы</p> <p>Анализ показателей, определяющих результат деятельности группы</p> <p>Определение резервов, влияющих на результат деятельности группы</p> <p>Принятие решения по результату деятельности группы</p>	<p>Консолидированная методика анализа расчетами внутри группы</p> <p>Анализ элиминированных показателей группы</p> <p>Определение резервов, влияющих на внутригрупповые показатели</p> <p>Принятие решения по управлению внутри группы</p>	<p>Консолидированная методика анализа связанными сторонами</p> <p>Анализ показателей о связанных сторонах</p> <p>Определение резервов, влияющих на связанные стороны</p> <p>Принятие решения по связанным сторонам</p>
Оптимизация затрат, в том числе на устранение негативного воздействия нефтехимических технологий на окружающую среду		
Принятие общих решений по холдингу		
Принятие общих решений по холдингу по оптимизации затрат, в том числе на устранение негативного воздействия нефтехимических технологий на окружающую среду		
Концепция эффективного управления нефтехимическим производством с использованием консолидированного метода анализа		

Представленная концепция является для холдинга наиболее приемлемой. Но для ее практической реализации, необходимо понимать формирование соответствующих показателей и уметь их анализировать. Эти показатели имеют свою специфику.

Информационной базой консолидированного метода анализа является консолидированная финансовая отчетность. Консолидированная финансовая отчетность раскрывает информацию о финансовом положении и результатах деятельности группы в целом. Консолидация – это сведение финансовых отчетов всех компаний группы в единую финансовую отчетность.

Бухгалтерский баланс группы компаний, как часто называют консолидированный бухгалтерский баланс, составляется отдельно от бухгалтерского баланса материнской компании. При его подготовке берется бухгалтерский ба-

ланс материнской компании, к нему добавляются активы и пассивы дочерней компании, с тем, чтобы активы и пассивы группы были отображены полностью. Консолидированный отчет о прибылях и убытках готовится аналогично. На сегодняшний день в России вступил в силу Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», который устанавливает общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации. Он обязывает консолидировать показатели своей отчетности не только кредитные и страховые организации, а также на иные компании, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Многие предприятия нефтехимических холдингов уже не первый год составляют консолидированную финансовую отчетность для своих акционеров, поэтому для них не являются открытием положения Закона № 208-ФЗ. Исходя из норм Закона № 208-ФЗ, консолидированную финансовую отчетность необходимо составлять в соответствии с положениями МСФО. Закон официально признает МСФО в части консолидированной финансовой отчетности. А также разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации с учетом требований законодательства и по согласованию с ЦБ России.

Методическим обеспечением информационной базы консолидированного метода анализа – консолидированной финансовой отчетности – являются международные стандарты финансовой отчетности. В частности, в состав подлежащих признанию документов следует включить:

- непосредственно международные стандарты;
- разъяснения международных стандартов;
- изменения и дополнения международных стандартов и их разъяснений;
- иные документы, определенные Фондом Комитета по международным стандартам финансовой отчетности в качестве неотъемлемой части международных стандартов и (или) их разъяснений.

Консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В силу пункта 2 статьи 1 Закона № 208-ФЗ консолидированная финансовая отчетность – это систематизированная информация, отражающая финансовое положение, результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с МСФО.

Согласно нормам МСБУ (IAS) 27 консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией. В свою очередь группа включает в себя материнскую организацию со всеми ее дочерними фирмами. По

отношению к ним головная организация выступает как основное общество по отношению к зависимым компаниям, как преобладающее (участвующее) общество. Консолидированную отчетность составляет головная организация, инвестирующая средства и управляющая подконтрольными компаниями. Сама же консолидированная отчетность призвана отразить финансовое положение и его динамику группы организаций, управляемой одной (материнской) компанией.

Отчетность материнской (головной) компании включает в себя показатели отчетности всех ее дочерних организаций. Консолидация всех дочерних организаций (независимо от ее состояния отличия ее деятельности от деятельности других организаций в составе группы) и предоставление дополнительных сведений о видах их деятельности в консолидированной отчетности обеспечивают получение всей значимой для акционеров и пользователей информации.

Консолидированный метод анализа заключается в использовании консолидированных показателей группы предприятий, связанных между собой. Консолидированные показатели для консолидированного анализа делятся в соответствии с тремя методиками, их использующими, на три вида:

- 1) определяющие результат деятельности группы (используемые, консолидированной методикой анализа результатами деятельности группы);
- 2) элиминированные показатели группы (используемые, консолидированной методикой анализа расчетами внутри группы);
- 3) показатели о связанных сторонах.

Консолидированные показатели, определяющие результат деятельности группы, формируются на основе сформированной консолидированной отчетности. Эти показатели, как основные, используются для определения результата деятельности группы и для принятия перспективных прогнозных решений на будущее. Они позволяют принимать решения о расширении холдинга или, наоборот, о его свертывании, избавлении от излишних компаний.

Консолидированные показатели вида элиминированных показателей группы формируются на основе анализа расчетов внутри группы. Эти показатели как показатели, представляющие собой внутригрупповые расчеты, в результате составления консолидированной отчетности полностью элиминируются (в результате проведения внутренних операций между компаниями в составе холдинга взаимоисключаются). Прежде всего, остатки по расчетам внутри группы, сделки, доходы и расходы полностью элиминируются.

Нефтяные холдинги сегодня используют большое множество различных финансовых инструментов. Очень часто изменяют свои структуры и состав. В процессе слияний и поглощений крупные корпорации покупают бизнес и операции по приобретению новых организаций влияют на отчетность холдинга. В случае приобретения бизнеса возможны разнообразные варианты влияния данной транзакции на отчетность. Подвергаются корректировкам статьи баланса материнской (приобретающей) компании. В связи с вышеизложенным консолидированный метод анализа должен проводиться и совершенствоваться в процессе всего периода деятельности, нефтехимического производства группы компаний.

## ПОДХОДЫ К АНАЛИЗУ ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ РЕСУРСАМИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

**Т.М. Мезенцева, д-р экон. наук, профессор; Н.Н. Азанова**

*Шадринский финансово-экономический колледж –  
филиал ФГОУ ВПО «Академия бюджета и казначейства Министерства  
финансов Российской Федерации», г. Шадринск, Российская Федерация*

Одной из главных управленческих задач является обеспечение предприятий необходимыми ресурсами. Понятие «ресурсы» является одним из базовых в экономической науке.

Классификацией ресурсов занимались практически с возникновения экономической теории. Длительное время велась дискуссия о роли и значении ресурсов в жизни общества. Время от времени менялась значимость отдельных видов ресурсов. Во все времена и во всех экономических условиях актуальна «проблема эффективного использования ограниченных производственных ресурсов или управления ими с целью достижения максимального удовлетворения материальных потребностей человека» [1].

В классической экономической теории классификация ресурсов представлена такими категориями, как труд, капитал, земля.

К настоящему времени стандартная классификация ресурсов выглядит следующим образом [2]:

- 1) природные ресурсы (земля);
- 2) материальные ресурсы;
- 3) трудовые ресурсы;
- 4) финансовые ресурсы.

На современном этапе развития производства промышленных предприятий к приведенным выше классификациям добавляются еще предпринимательская активность и информация как отдельные виды экономических ресурсов.

Функционирование предприятия возможно лишь в том случае, если оно обеспечено всеми необходимыми для его деятельности ресурсами. Управление ресурсами координирует процессы в данной сфере путем разработки моделей управления. Без рационального управления ресурсами невозможна успешная деятельность промышленного предприятия.

Необходимо управлять так, чтобы предприятие развивалось прогрессивно, а не регрессивно. Для этого каждая организация должна осуществлять мониторинг и анализ своего развития по динамике ресурсного обеспечения и результатов деятельности. Любому предприятию необходимо эффективно использовать имеющиеся в распоряжении ресурсы. Рассмотрим основные показатели анализа эффективности использования материальных (основной и оборотный капитал) и трудовых ресурсов.



Учет и оценка основных фондов позволяет судить об их количественной доле в общем составе элементов капитала. А с помощью отдельных групп показателей можно проанализировать влияние процесса управления основными фондами на экономику и структуру предприятия.

Показатель фондоотдачи – это наиболее важный обобщающий показатель, отражающий уровень использования основных производственных фондов. Уровень и тенденции изменения фондоотдачи зависят от различных факторов: от стоимости основных производственных фондов, их структуры, производительности, интенсивности использования, объема выпускаемой продукции [3].

Самым распространенным является метод расчета фондоотдачи ( $\Phi_o$ ) по валовой (товарной) продукции, суть которого заключается в сопоставлении валовой стоимости произведенной продукции и среднегодовой стоимости основных производственных фондов:

$$\Phi_o = \frac{O_m}{\Phi_{oc}},$$

где  $O_m$  – стоимость валовой продукции, произведенной за год, руб.;  $\Phi_{oc}$  – среднегодовая стоимость основных производственных фондов.

Показателем, обратным фондоотдаче, является фондоемкость продукции, которая представляет собой среднюю стоимость используемых основных производственных фондов на единицу выпускаемой продукции.

Рентабельность ( $p$ ) основных производственных фондов показывает величину прибыли предприятия, получаемую на каждый рубль стоимости используемых основных производственных фондов, и определяется следующим образом:

$$p = \frac{\Pi}{\Phi_{oc}},$$

где  $\Pi$  – прибыль предприятия, руб.

Эффективность использования основных производственных фондов определяется путем сопоставления уровня фондоотдачи (фондоемкости) с нормативной или плановой величиной этого показателя за определенный период (например, плановую с фактической или за ряд лет).

В свою очередь уровень использования основных производственных фондов зависит от соотношения темпов роста средств, вкладываемых в приобретение фондов, и стоимости выпускаемой продукции. При опережающих темпах роста объема произведенной продукции эффективность использования основных производственных фондов растет, в обратной ситуации – сокращается. Следовательно, критерием эффективности использования основных производственных фондов можно считать опережение темпов роста объема произведенной продукции по сравнению с темпами роста среднегодовой стоимости основных производственных фондов.

Для анализа эффективности использования оборотных средств, оценки финансового состояния промышленного предприятия и разработки мероприятий по ускорению их оборота используется система показателей, которые характеризуют процесс движения оборотных средств.

Потребность в оборотных средствах прямо пропорциональна объему производства и обратно пропорциональна скорости их обращения (числу оборотов). Чем больше скорость обращения, тем меньше потребность в оборотных средствах и тем лучше они используются.

Коэффициент оборачиваемости ( $K_{об}$ ) оборотных средств характеризует число оборотов, совершенных оборотными средствами за отчетный период (год), и представляет собой отношение объема реализованной продукции к среднему остатку оборотных средств:

$$K_{об} = \frac{P}{O},$$

где  $P$  – стоимость реализованной продукции за определенный период;  $O$  – средний остаток оборотных средств за тот же период.

Эффективность использования предметов труда можно оценить показателем материалоемкости продукции ( $ME$ ):

$$ME = \frac{M}{П},$$

где  $M$  – затраты сырья, топлива, материалов, энергии и др.;  $П$  – объем производства.

Обратный показатель называется материалоотдачей. Чем лучше используется сырье, материалы и другие материальные ресурсы, тем ниже материалоемкость и выше материалоотдача. Для снижения материалоемкости продукции необходимо улучшать использование предметов труда, сокращать отходы, не допускать потерь материальных ресурсов, применять новые, экономичные материалы.

Эффективность использования трудовых ресурсов характеризуется производительностью труда. Производительность труда определяется количеством продукции, произведенной в единицу рабочего времени, или затратами труда на единицу произведенной продукции.

Основными показателями производительности труда на уровне предприятия являются показатели выработки (отношение количества произведенной продукции в натуральных единицах измерения и списочной численности работников) и трудоемкости (отношение времени, затраченного на производство всей продукции и количества произведенной продукции) продукции.

Производительность труда в значительной степени зависит от уровня управления и организации производства, то есть от существующей системы управления, применения научной организации труда, условий труда, сокращения потерь рабочего времени, трудовой дисциплины, применяемой системы стимулирования работников.

Рост производительности труда обеспечивается снижением трудоемкости изготовления продукции, улучшением использования рабочего времени; улучшением структуры, повышения компетенции кадров и лучшего использования рабочей силы [4].

Таким образом, совершенствование механизма управления ресурсами промышленного предприятия является одним из главных факторов повышения экономической эффективности производства на современном этапе развития экономики. Поэтому рациональное использование ресурсов в условиях их ограниченности является одним из приоритетных направлений деятельности любого предприятия.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Макконелл, Кэмпбелл Р. Экономикс. Принципы, проблемы и политика / Кэмпбелл Р. Макконелл, Стенли Л. Брю. – М.: Республика, 1993. – Т. 1. – 399 с.
2. Попок, Л.Е. Информационно-аналитическое обеспечение процесса управления производственными ресурсами птицеводческих предприятий: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05, 08.00.13 / Л.Е. Попок. – Краснодар, 2007. – 181 с.
3. Грузинов, В.П. Экономика предприятия: учеб. пособие / В.П. Грузинов, В.Д. Грибов. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 208 с.
4. Куликов, Л.М. Основы экономической теории: учеб. пособие / Л.М. Куликов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.

#### АНАЛИЗ ЗАТРАТ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

**Л.В. Пашковская**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет,  
г. Минск, Республика Беларусь*

Современное определение затрат, которое дает инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», соответствует международным принципам бухгалтерского учета. Чрезвычайно важным является следующее положение: «Затраты, приводящие в будущем к получению экономических выгод (выручки, дохода), считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат».

Как мы видим, критерий «полезности или необходимости» затрат является определяющим при их отражении в составе активов организации или же немедленном списании в составе расходов, оказывающих непосредственное влияние на финансовый результат.

Очевидно, что данный критерий должен быть положен в основу управления затратами, поскольку оказывает влияние на формирование прибыли.

Безусловно, на предприятии любые затраты – производительные или непроводительные – в конечном итоге спишутся на финансовый результат. Вопрос в том, что одни виды затрат способны обеспечить приток экономических выгод в будущем, другие – нет. Когда информация о затратах приводится неупорядоченно, она теряет значимость для управленческого персонала. Поэтому для управления затратами необходимо обеспечить раздельное представление о них с точки зрения их способности генерировать в будущем положительный денежный поток.

Собственно управление затратами следует рассматривать в контексте управления предприятием вообще – управление затратами также предполагает их планирование, учет, анализ и регулирование.

Направление анализа, которое представляется весьма важным, обусловлено тем обстоятельством, что наибольшее распространение в организациях Республики Беларусь получила такая учетная политика, в соответствии с которой затраты на управление, учтенные в составе общехозяйственных расходов, полностью включаются в себестоимость произведенной продукции. Таким образом, практически все затраты, за исключением расходов на реализацию, являются затратами, формирующими фактическую производственную себестоимость продукта и находящими впоследствии отражение в составе активов организации, с одной стороны, и участвующими в формировании показателя себестоимости реализованной продукции, с другой.

Однако хочется обратить внимание на то обстоятельство, что связь затрат на общее управление организацией (затраты по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы») с единицами произведенной продукции весьма и весьма условна, и поэтому любая методика распределения управленческих, или административных, затрат на себестоимость единиц продукции является полностью произвольной. С другой стороны, законодательством не исключается возможность прямого списания условно-постоянной части общехозяйственных расходов на финансовый результат, что позволяет классифицировать указанные расходы как расходы периода, каковыми они, в сущности, и являются, так как не приводят в будущем к получению экономических выгод.

Оставляя вопрос о способности затрат на управление генерировать в будущем экономические выгоды и о правомерности их отнесения на себестоимость продукции открытым, считаем, что принципиально важным для целей управления организацией является возможность проведения детального анализа затрат на управление и установление их влияния на финансовый результат.

Рассмотрим пример, иллюстрирующий изменение показателя прибыли от реализации продукции за три периода в зависимости от включения в себестоимость продукции затрат на общее управление организацией. Для устранения влияния на прибыль структурного фактора предположим, что структура выпуска продукции неизменна, или организация производит один продукт. Кроме того, чтобы избежать влияния цен на продукцию и ресурсы, сохраним их неизменными.

ми в течение этих трех периодов. Предприятие не имеет незавершенного производства. В соответствии с учетной политикой на себестоимость продукции относятся, как производственные затраты, так и управленческие расходы. На начало первого периода остатков нереализованной готовой продукции не было. Известна также следующая информация (табл. 1).

Таблица 1

Исходные данные

Показатель	1 год	2 год	3 год
Произведено продукции, ед.	1100	1400	1000
Реализовано, ед.	1100	1000	1200
Цена за единицу	2	2	2
Производственные затраты, в том числе	1360	1540	1300
Переменные	660	840	600
Постоянные	700	700	700
Управленческие расходы, постоянные	400	400	400
Коммерческие, переменные	110	100	120

Составим отчеты о себестоимости произведенной и реализованной продукции, а также отчеты о прибылях и убытках за эти три периода (табл. 2).

Таблица 2

Отчеты, составленные с учетом включения в себестоимость расходов на управление

Показатель	1 год	2 год	3 год
Отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции			
Производственные затраты	1360	1540	1300
Управленческие расходы	400	400	400
Себестоимость произведенной продукции	1760	1940	1700
Готовая продукция на начало периода	–	–	554,28
Готовая продукция на конец периода	–	$1940/1400 \times$ $\times 400 = 554,28$	$1700/1000 \times$ $\times 200 = 340$
Себестоимость реализованной продукции	1760	1385,72	1914,28
Отчет о прибылях и убытках			
Выручка	2200	2000	2400
Себестоимость реализованной продукции	1760	1385,72	1914,28
Валовая прибыль	440	614,28	485,72
Расходы на реализацию	110	100	120
Прибыль	330	514,28	365,72

В соответствии с Типовым планом счетов Республики Беларусь разрешено постоянные затраты на управление относить сразу на финансовые результа-

ты деятельности организации. Посмотрим, как изменение учетной политики в отношении управленческих расходов отразится на прибыли данной организации (табл. 3).

Таблица 3

Отчеты, составленные без включения в себестоимость расходов на управление

Показатель	1 год	2 год	3 год
Отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции			
Производственные затраты	1360	1540	1300
Себестоимость произведенной продукции	1360	1540	1300
Готовая продукция на начало периода	–	–	440
Готовая продукция на конец периода	–	$1540/1400 \times$ $\times 400 = 440$	$1300/1000 \times$ $\times 200 = 260$
Себестоимость реализованной продукции	1360	1100	1480
Отчет о прибылях и убытках			
Выручка	2200	2000	2400
Себестоимость реализованной продукции	1360	1100	1480
Валовая прибыль	840	900	920
Управленческие расходы	400	400	400
Расходы на реализацию	110	100	120
Прибыль	330	400	400

Совпадение величины прибыли за 2-й и 3-й годы случайно, однако не случайно выравнивание данного показателя.

Рассмотрим теперь отклонения в прибыли от реализации продукции, исчисленной с использованием показателя себестоимости реализованной продукции, имеющего в составе затраты на управление, и без таковых (табл. 4).

Расчеты показывают, что отклонений в прибыли не будет только в том случае, если объемы выпуска и реализации полностью совпадают, что в практике хозяйственной деятельности организаций бывает не так уж часто.

Таблица 4

Сравнение показателей прибыли

Соотношение между объемами выпуска и реализации	Прибыль, исчисленная по себестоимости, содержащей расходы на управление	Прибыль, исчисленная по себестоимости, не содержащей расходов на управление	Сумма отклонения
Объем выпуска равен объему продаж	330	330	0
Объем выпуска больше, чем объем продаж	514,28	400	+ 114,28
Объем выпуска меньше, чем объем продаж	365,72	400	– 34,28

Во 2-м году отклонение по прибыли произошло за счет того, что часть затрат на управление, включенных в себестоимость произведенной продукции, не участвовала в формировании финансового результата, за счет этого прибыль оказалась завышенной:

$$(1400 - 1000) \times 400/1400 = 114,28,$$

где  $(1400 - 1000)$  – это разность между объемами произведенной и реализованной продукции;  $400/1400$  – доля затрат на управление, отнесенных на себестоимость выпущенной продукции.

В 3-м году, напротив, прибыль оказалась заниженной за счет того, что часть затрат на управление, которые были включены в себестоимость готовой продукции прошлого периода, участвовала в формировании финансового результата отчетного периода:

$$(0 - 400) \times 400/1400 + (1000 - 800) \times 400/1000 = -114,28 + 80 = -34,28.$$

Поскольку вначале реализовывался остаток продукции прошлого года в количестве 400 единиц, то  $(0 - 400) \times 400/1400$  – это часть затрат на управление, «сидящих» в себестоимости произведенной продукции прошлого года, но участвовавших в формировании прибыли отчетного года. После были реализованы 800 единиц продукции, выпущенной в отчетном году, имеющие в составе себестоимости часть затрат на управление отчетного года:  $(1000 - 800) \times 400/1000$ .

Расчеты показывают, что предприятия, включающие в себестоимость продукции расходы на управление, существенно искажают финансовый результат. Показательно, что предприятие, оставившее на складе нереализованными 28,57 % выпущенной продукции, показало при этом уровень рентабельности продаж 25,71 %. При этом уровень рентабельности продаж при нормальном ходе дел составляет всего 15 %. Это же предприятие, оставившее нереализованным на конец года гораздо меньшее количество – всего 14,29 % выпущенной продукции, показало уровень рентабельности продаж всего 15,24 %.

Показатели рентабельности продаж, исчисленные без включения в состав себестоимости затрат на управление, для этого же предприятия имеют более ровную картину: 20 % во 2-м году и 16,7 % в 3-м году.

В заключение хотелось бы отметить, что включение в себестоимость затрат на управление затушевывает не только реальный финансовый результат, но и позволяет «спрятать» в себестоимости нереализованной продукции возможно неэффективные затраты на управление. Напротив, форма аналитических отчетов о прибылях и убытках, составленных с выделением управленческих расходов, позволяет оценить прямое влияние, как их совокупности в целом, так и отдельных статей, на финансовый результат.

## АНАЛИЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ВНЕБЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**И.А. Позднякова**, канд. экон. наук, доцент

*УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь*

При оценке эффективности формирования и использования внебюджетных средств в бюджетных организациях необходимо провести анализ рентабельности. В настоящее время существует большое количество показателей рентабельности, которые используются в торговле, промышленности, строительстве и т.д., а применительно к бюджетным организациям таких показателей в работах современных авторов не представлено.

Рентабельность как относительный показатель финансового результата позволяет оценить эффективность деятельности организации, характеризует уровень отдачи затрат и степень использования средств. Методика проведения анализа рентабельности рассмотрена в работах многих отечественных и зарубежных авторов [1, с. 180 – 184; 2, с. 292 – 306; 33, с. 280 – 289 и др.]. Однако объектом исследований этих авторов, как уже отмечалось, являются коммерческие организации.

У исследователей нет единого мнения об оптимальном количестве показателей рентабельности. Применительно к бюджетным организациям нами предложено четыре основных показателя рентабельности осуществления внебюджетной деятельности:

- 1) рентабельность расходов на внебюджетную деятельность;
- 2) рентабельность продаж по внебюджетной деятельности;
- 3) рентабельность активов;
- 4) рентабельность собственных источников средств от внебюджетной деятельности.

Так как показатели рентабельности используются при анализе тенденций в соотношении прибыли с другими показателями за ряд периодов, то критериальных значений для них не существует.

Общим показателем, позволяющим определить размер прибыли на один рубль произведенных расходов при осуществлении внебюджетной деятельности, является рентабельность расходов на внебюджетную деятельность, рассчитываемая по формуле, которая универсальная и применима ко всем отраслям народного хозяйства. Интерпретируем ее для бюджетных организаций следующим образом:

$$P_p = \frac{П}{З_{об}} \cdot 100, \quad (1)$$

где  $P_p$  – рентабельность расходов на внебюджетную деятельность, %;  $П$  – прибыль от внебюджетной деятельности, руб.;  $З_{об}$  – расходы по внебюджетной деятельности, руб.



Рентабельность продаж характеризует, сколько прибыли получает организация с одного рубля продаж, и определяется отношением прибыли к выручке от реализации. Применительно к бюджетным учреждениям такой показатель будет характеризовать, сколько прибыли приходится на один рубль полученного дохода от внебюджетной деятельности. Он представляет собой отношение финансового результата к сумме полученных доходов за вычетом налогов, уплачиваемых из них, и рассчитывается по формуле:

$$P_n = \frac{\Pi}{D_{\text{вб}}} \cdot 100, \quad (2)$$

где  $P_n$  – рентабельность продаж по внебюджетной деятельности, %;  $D_{\text{вб}}$  – доходы за вычетом налогов, уплачиваемых из них, от внебюджетной деятельности, руб.

Анализ показателей рентабельности расходов на внебюджетную деятельность и рентабельности продаж по внебюджетной деятельности целесообразно проводить ежеквартально, отслеживая изменения в динамике за ряд лет, и рассчитывать:

- 1) в целом по внебюджетной деятельности, как предложено выше;
- 2) по каждому направлению и виду внебюджетной деятельности.

Кроме рассмотренных, при анализе результатов финансово-хозяйственной деятельности организации используются и другие показатели рентабельности. Наиболее значимыми из них являются «рентабельность активов» и «рентабельность собственного капитала». Экономический смысл показателя «рентабельность активов» состоит в том, что он характеризует отдачу с каждого рубля, вложенного в активы предприятия [4, с. 264]. Во внебюджетной деятельности участвуют практически все активы: приобретенные за счет бюджетных и внебюджетных средств, переданные учреждению на правах оперативного управления (здания, сооружения и т.д.). Поэтому, изучив сложившуюся практику, в связи с невозможностью выделить долю имущества, приобретенного за счет бюджетных ассигнований, но участвующего в оказании платных услуг, считаем необходимым использовать для расчета этого показателя данные об общем размере активов, находящихся на балансе организации. На основании изложенного рентабельность активов организации, финансируемой из бюджета, предлагаем рассчитывать по формуле:

$$P_a = \frac{\Pi}{\bar{A}} \cdot 100, \quad (3)$$

где  $P_a$  – рентабельность активов, %;  $\bar{A}$  – средняя величина активов, руб.

В зависимости от целей, стоящих перед аналитиком, дополнительно рассчитываются следующие показатели:

- а) рентабельность долгосрочных активов:

$$P_{\text{ад}} = \frac{\Pi}{\overline{AD}} \cdot 100, \quad (4)$$

где  $P_{\text{ад}}$  – рентабельность долгосрочных активов, %;  $\overline{AD}$  – средняя величина долгосрочных активов, руб.;

б) рентабельность текущих активов:

$$P_a = \frac{\Pi}{AT} \cdot 100, \quad (5)$$

где  $P_{am}$  – рентабельность текущих активов, %;  $\overline{AT}$  – средняя величина текущих активов, руб.

Рентабельность собственного капитала для коммерческого предприятия рассчитывается как отношение чистой прибыли к средней сумме собственного капитала [5, с. 62]. В структуре пассива бюджетной организации проблематично выделение статей, относящихся к собственному капиталу. Поэтому применительно к этой категории субъектов хозяйствования предлагаем рассматриваемую экономическую категорию интерпретировать как «собственные источники средств от внебюджетной деятельности», к которым отнесем: нераспределенную прибыль; фонд производственного и социального развития; фонд материального поощрения; фонд в основных средствах и фонд отдельных предметов в составе оборотных средств, образованные по активам, приобретенным за счет внебюджетных источников. Тогда рентабельность собственных источников средств от внебюджетной деятельности предлагаем рассчитывать по формуле:

$$P_{cu} = \frac{ЧП}{СИ} \cdot 100, \quad (6)$$

где  $P_{cu}$  – рентабельность собственных источников средств от внебюджетной деятельности, %;  $ЧП$  – прибыль, остающаяся в распоряжении организации, руб.;  $\overline{СИ}$  – средняя величина собственных источников средств от внебюджетной деятельности, руб.

Таким образом, используя разработанную нами методику анализа рентабельности и учитывая направления внебюджетной деятельности, присущие анализируемой организации, специалист может оценить эффективность внебюджетной деятельности любой бюджетной организации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск: Современ. шк., 2006. – 736 с.
2. Кравченко, Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: учебник / Л.И. Кравченко. – 7-е изд., перераб. – Минск: Новое знание, 2004. – 544 с.
3. Савицкая, Г.В. Экономический анализ: учебник / Г.В. Савицкая. – 12-е изд., перераб. и доп. – М.: Новое знание, 2006. – 679 с.
4. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / О.В. Ефимова [и др.]; под ред. О.В. Ефимовой, М.В. Мельник. – М.: Омега-Л, 2004. – 408 с.
5. Бланк, И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – Киев: Ника-Центр, 1998. – 544 с.

## **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК МЕХАНИЗМ ВЫЯВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАЗВИТИЯ ПРОИЗВОДСТВА КАРТОФЕЛЯ В ЦЕНТРАЛЬНОМ ФЕДЕРАЛЬНОМ ОКРУГЕ**

**О.Е. Полякова**

*Смоленский филиал ФГОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»,  
г. Смоленск, Российская Федерация*

За годы перестройки положение с размерами площадей под картофелем, их размещением по территории и категориям товаропроизводителей в Центральном федеральном округе существенно изменилось. Более всего, практически в 2 раза, сократились они в областях с наибольшими площадями – Брянской и Рязанской (без Московской) и, напротив, расширились в областях Центрального Черноземья с наименьшими площадями. В остальных областях округа сокращение площадей составило от 62,2 % в Орловской до 39,5 % в Тверской.

Урожайность картофеля во всех категориях хозяйств несколько возросла – со 108,0 ц/га до 118,3 ц/га (на 8,7 %). Ее уровень и темп роста соответствуют среднероссийскому уровню. Этот рост в основном определяется изменением размещения площадей, поскольку колеблемость урожайности по областям сохранилась на прежнем уровне. Если в 1986 – 1990 годах она находилась в пределах 85 – 136 ц/га, то в 2005 – 2010 годах – 83 – 143 ц/га [1].

Свыше 100 ц сохранили сбор картофеля с 1 га Брянская, Владимирская, Калужская, Липецкая, Московская, Орловская и Тульская области, достигли этого уровня – Ярославская и Рязанская области. В остальных областях так же, как и в дореформенный период, она находится на уровне ниже 100 ц. Самая низкая урожайность картофеля была получена в Смоленской и Воронежской областях (85 – 86 ц/га), самая высокая – в Тульской и Брянской областях соответственно 143,8 и 132,8 ц/га. Тенденции показателей изменения валового сбора картофеля, его размещения по категориям хозяйств и территории в Центральном федеральном округе в целом совпадают с аналогичными изменениями в его посевных площадях [2].

Росту экономической эффективности производства картофеля способствует рост его урожайности. Напрямую от показателя урожайности зависят объем валовой и товарной продукции картофеля, производительность труда и себестоимость продукции. Под урожайностью понимают средний выход продукции земледелия с единицы земельной площади. Урожайность в свою очередь зависит от природных, организационно-экономических, технологических и технических факторов. Изменения площадей посевов, а также колебания урожайности в конечном счёте оказывают влияние на изменение валовых сборов (таблица) [3]. Такая урожайность обусловлена соблюдением агротехники возделывания культуры, посев и уборка проводятся в оптимальные сроки. Вместе с тем внесение удобрений и использование средств защиты растений в течение рассматриваемого периода

времени уменьшается. Изменения площадей посевов, а также колебания урожайности в конечном счёте оказывают влияние на изменение валовых сборов.

Факторный анализ влияния урожайности  
и посевных площадей на изменение валового сбора картофеля

Показатели	Значение
Посевная площадь, тыс. га, в хозяйствах всех категорий:	
- 2008 г.	609,3
- 2010 г.	643,3
Урожайность, ц/га:	
- 2008 г.	133
- 2010 г.	135
Валовой сбор, тыс. т, в хозяйствах всех категорий:	
- 2008 г.	8103,69
- 2010 г.	8684,55
Условный	8555,89
Отклонение (+), (-), тыс. т, всего в том числе за счет изменения:	+580,86
- площади	+452,2
- урожайности	+128,66

Факторный анализ зависимости валового сбора картофеля от основных влияющих на него факторов: урожайности и площади посева показал, что валовой сбор в 2009 году по сравнению с 2007 годом в Центральном Федеральном округе увеличился на 580,86 тыс. т.

Это произошло за счёт влияния следующих факторов: из-за увеличения площади посевов на 34 тыс. га валовой сбор картофеля повысился на 452,2 тыс. т, а из-за увеличения урожайности на 2 ц/га – на 128,66 тыс. т.

Анализ тенденций и причин изменения площадей, урожайности и объемов производства картофеля в Центральном федеральном округе позволяет сделать вывод о том, что в нем происходит деспециализация областей на производстве картофеля и снижение концентрации его посевов в наиболее благоприятных зонах возделывания и у крупных товаропроизводителей. Это можно объяснить несколькими причинами:

а) разрывом межрегиональных и межгосударственных связей, вызванным распадом Союза и сокращением объемов вывоза свежего картофеля из областей, ранее поставляющих его в другие регионы страны (южные, северные, Среднюю Азию). Если в 1990 году из Центрального федерального округа совокупно, включая межрегиональные перевозки внутри округа в пересчете на свежий картофель вывозилось 15000 тыс. т картофеля, то в 1997 году – 1028,1 тыс. т, а в 2005 году – 1279,9; [4]

б) общим ухудшением структуры питания населения, снижения экономической доступности более дорогих продуктов питания и их замещением картофелем собственного производства, выращиваемым на подсобных участках насе-

ления. Это послужило причиной расширения его площадей в личных подсобных хозяйствах Центрального Черноземья, которые в дореформенный период не занимались этой культурой. Низкая товарность картофеля, производимого в ЛПХ, составляющая менее 10 %, говорит о натуральном ведении картофелеводства в этой категории хозяйств [5];

в) сокращением численности поголовья скота, а следовательно и объема спроса на него со стороны животноводства.

г) либерализацией внешнеторговой деятельности, слабой защитой внутреннего рынка, импортом картофелепродуктов при более низкой конкурентоспособности отечественной продукции. Рыночную экспансию субъекты Центрального федерального округа испытывают не только со стороны стран дальнего зарубежья, из которых завозятся готовые картофелепродукты, но и со стороны граничащей Беларуси, из которой поступает более дешевый свежий картофель. В Смоленской области, например, белорусский картофель даже закупают в региональный продовольственный фонд, игнорируя интересы собственных товаропроизводителей [6].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Рынок картофеля и продуктов его переработки Российской Федерации и Республики Беларусь / Н.Р. Андреев [и др.]. – М.: АгроНИИТЭИПП, 2003. – 46 с.
2. Тульчев, В.В. Формирование и эффективное функционирование агропромышленного комплекса Российской Федерации в рыночных условиях / В.В. Тульчев. – М.: ФГНУ «Росинформагротех», 2004. – 272 с.
3. Основные показатели сельского хозяйства в России в 2010 году [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.gks.ru](http://www.gks.ru).
4. Шатилова, О.Н. Экономика производства картофеля / О.Н. Шатилова, Л.Г. Удод // Картофель России. – М.: ГНУ ВНИИКХ, 2003. – Т. 3. – С. 410 – 427.
5. Картофель / Д. Шпаар [и др.]; под ред. Д. Шпаара. – Минск: «ФУАинформ», 1999. – 272 с.
6. Экономика сельского хозяйства: учебник / отв. ред. И.А. Минаков. – М.: Колос, 2004.

#### РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ

**В.В. Смирнов**, канд. экон. наук, доцент

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
г. Москва, Российская Федерация*

Является ли вопрос оценки эффективности работы предприятия достаточно разработанным в теории и простым для его практического решения? На самом деле на сегодняшний день нет четкого теоретического понимания проблемы оценки эффективности работы предприятия, нет, соответственно, и четкого математического описания оценки эффективности его работы.

В современной практике считается, что предприятие, работающее без прибыли, является малоэффективным, и, наоборот, высокоприбыльные предприятия

являются эффективными. В то же время мы забываем о целом кластере государственных и муниципальных предприятий, призванных оказывать социальные услуги и целями которых не является получение прибыли. Да и имеются ряд фактов, свидетельствующих о том, что даже эффективность работы коммерческих предприятий не может оцениваться на основе показателя полученной прибыли.

Чаще всего термином эффективность работы предприятия пользуются, когда определяют экономическую эффективность. Но такое понимание далеко не соответствует пониманию различных субъектов хозяйственной деятельности. В одних и тех же условиях для разных субъектов хозяйственной деятельности понятие эффективности работы предприятия будет различным, поскольку каждый ожидает различный эффект. После того как определен ожидаемый эффект, необходимо определить, какие и сколько ресурсов будет использовано для его достижения. Иными словами, эффективность есть величина относительная – соотносится эффект и затраты на его получение.

Поскольку эффективность как показатель может характеризоваться различными видами эффекта и существует комплексный эффект деятельности предприятия, то и оценка эффективности также может быть различной, в том числе комплексной или интегральной.

Первые практические шаги в направлении измерения эффективности деятельности организаций были сделаны в древнем Вавилоне и Египте (когда начало развиваться ремесло и торговая деятельность). Так, например, в Кодексе Хаммурапи за 2500 лет до Р.Х. содержатся «инструкции» по ведению записей, связанных с определением и учетом результатов хозяйственной деятельности.

Первой, наиболее заметной и «близкой» по смыслу к современному пониманию вопроса явилась работа «Сама де арифметика» Луки Пачелли, опубликованная в 1494 году в самом первом в истории человечества издательском доме «Гуттенберга». Средневековый монах-францисканец, личный друг гения Возрождения Леонардо Да Винчи, философ, теолог, математик, стратег опубликовал свою книгу одним из разделов которой явилось описание ведения бухгалтерского учета венецианскими купцами в период средневекового Ренессанса. В этой главе ученый монах описал принципы и элементы бухгалтерского учета (двойную запись, книги, порядок определения результатов хозяйственной деятельности на счетах и т.д.), которые оставались неизменным в течение 500 лет. И лишь с развитием электронных средств обработки информации и появлением такого понятия, как «нематериальные активы», произошло принципиальное изменение отношения к бухгалтерскому учету и к порядку оценки показателей, которые формируются в бухгалтерской отчетности и используются в том числе и для оценки эффективности деятельности предприятия.

В XVII веке француз Жак Савари (1622 – 1690) сделал первую в истории человечества попытку создания систематизированного экономического анализа деятельности предприятия, предусматривающего в том числе и оценку прибыльности работы коммерческого предприятия. Жак Савари происходил из купеческого рода и сам вел коммерческую деятельность. Коммерческие заслуги

были высоко оценены французским обществом, и в 1670 году он был приглашён в состав комиссии, перерабатывавшей французское торговое право. Роль Ж. Савари в комиссии была столь велика, что принятый на основании её работы кодекс получил название Кодекса Савари (1673 г.). Доклады Ж. Савари на заседаниях комиссии были переработаны в книгу «Совершенный предприниматель». Впоследствии Ж. Савари написал и вторую книгу, продолжение первой – «Указания и советы по наиболее важным вопросам коммерции», опубликованную в 1688 году. В своих трудах коммерсант-исследователь занимался вопросам аналитического учета активов и обязательств для того, чтобы повысить эффективность деятельности средневекового коммерческого предприятия.

Следующим крупным шагом в оценке эффективности работы предприятий явилась разработка немецкой научной школой на рубеже XIX и XX веков теории балансоведения. Теория изначально развивалась в трех направлениях: экономического анализа баланса (это направление развивалось школой Иогана Фридриха Шера (1846 – 1924); юридического анализа баланса (видными представителями этого направления являлись Р. Байгель, Э. Рёмер, К. Порциг); анализа баланса в интересах пользователей (видными представителями этого направления являются Т. Губер, М. Шенвандт). Именно представители экономического анализа баланса с целью оценки эффективности работы предприятия впервые предложили использовать разработанные ими методики исчисления оборачиваемости, деления издержек на постоянные и переменные, а также метод, названный ими «мертвой точкой», позволяющей установить момент, с которого предприятие окупает свои расходы или инвестиции и начинает работать, принося прибыль. Еще один представитель этого направления Пауль Герстнер ввел понятия аналитических характеристик баланса и сформулировал правила для оценки пассива, актива и взаимосвязи пассива и актива.

Представители юридического направления разработали теорию бухгалтерской ревизии, также являющуюся с современной точки зрения необходимым элементом, для оценки повышения эффективности работы предприятия. Ну а представители анализа баланса в интересах пользователей, а именно акционеров, напрямую поставили вопрос об экономическом эффекте деятельности предприятия для его владельцев.

В XX веке серьезным шагом на пути к пониманию оценки эффективности деятельности предприятия явились работы Джеймса Кэннона, который предложил систему оценки из девяти коэффициентов, характеризующих состояние и динамику развития предприятия. Главным из коэффициентов он считал коэффициент ликвидности. В дальнейшем научная школа мультивариативных аналитиков, заметными представителями которой являются Джеймс Блисс и Артур Винакор, совершенствовали систему коэффициентов как обобщающих показателей финансово-хозяйственной деятельности. На основе этой школы возникло современное направление, разработанное Д. Нортонем и Р. Капланом, известное как сбалансированная система показателей – система ориентированная не только на

оценку эффективности деятельности предприятия, но и на оперативное и стратегическое управление эффективностью.

На сегодняшний день одним из интереснейших вопросов, слабо освещенным в научной литературе и имеющим большое практическое значение, является оценка эффективности стратегии организации. Для целей оценки эффективности стратегии в качестве базовых используются различные методологии. Наиболее распространенными среди них являются: уже упомянутая нами ранее система сбалансированных показателей, модель Дюпона, комплексный анализ финансово-экономических показателей, система «Бортовое табло», «Пирамида достижений», квантовое измерение достижений, концепция внутреннего рынка «Хьюлетт-Паккард», «Деловое окно управления» и др. [3]. В последнее время относительно широкую известность получила «теория заинтересованных сторон», разработанная Э. Фрименом в 1984 году. Поэтому интересным с точки зрения практики является вопрос, можно ли с высокой степенью точности оценить эффективность стратегии работы предприятия в рамках применения «теории заинтересованных сторон»?

Выдвинутая Э. Фрименом идея о том, что предприятие и его окружение для целей стратегического управления могут быть представлены в виде набора заинтересованных в деятельности фирмы сторон, интересы и требования, которых должны приниматься во внимание при достижении стратегических целей, получила большую поддержку вначале в академических кругах, а затем и среди практиков. Для практического применения под рассматриваемую теорию были разработаны соответствующие модели. Одной из наиболее успешных с точки зрения имеющейся практики является модель Митчелла. В соответствии с данной моделью эффективность достижения стратегических целей оценивается по следующим уровням (таблица).

Оценка эффективности стратегии организации [5]

Уровень оценки эффективности	Направления оценки
Эффективность реализации отдельных стратегических проектов	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Стоимость реализации проекта по сравнению с ее бюджетом.</li> <li>2. Сроки реализации проекта по сравнению с планом.</li> <li>3. Размер полученного эффекта от проекта по сравнению с ожидавшимся эффектом.</li> <li>4. Объем дополнительных (внешних, косвенных) эффектов, возникших при реализации проекта</li> </ol>
Степень достижения поставленных стратегических целей	Уровень достижения показателей деятельности бизнеса (долго- и среднесрочных)
Степень соответствия поставленных стратегических целей интересам заинтересованных сторон	Успешность стратегии зависит не только от достижения целей фирмы, но и от степени учета интересов заинтересованных сторон: государство, поставщики, кредиторы



Степень оценки достижения поставленных стратегических целей основана на определении соответствия прогнозируемых целевых показателей стратегического плана или бюджета и фактически достигнутого их уровня.

В качестве характеристики целевой эффективности некоторые авторы, в том числе Е.В. Балацкий предлагают использовать коэффициент согласования ( $k$ ), который можно описать следующей формулой [2]:

$$k = \left( \frac{\mathcal{E}_\phi}{\mathcal{E}_n} - 1 \right) \cdot 100 \%,$$

где  $\mathcal{E}_\phi$  и  $\mathcal{E}_n$  – фактический и планируемый, или прогнозируемый, эффект (измеряемый показатель) соответственно.

Однако при применении целевой модели в рамках «теории заинтересованных лиц» выяснилось, что имеется ряд сложностей. Основными из них являются: сложность формирования системы показателей, соответствующей обычно разветвленному дереву целей; цели предприятия в отношении различных заинтересованных лиц могут быть очень специфичны; для достижения различных целей существуют различные временные ограничения (эффективный результат для короткого периода времени может не быть таковым для долгого периода); существует проблема оценки достижения стратегических целей различными заинтересованными сторонами.

В заключение хотелось бы отметить, что эволюция теории оценки эффективности продолжается. Несмотря на то, что первые попытки осмысления этой проблемы были сделаны в древнем мире, по-прежнему остается много не ясных и актуальных вопросов в этой области. Одним из важнейших направлений развития теории в наши дни должна стать разработка вопросов оценки эффективности выбранной предприятиями стратегии. В конечном итоге от того, чья стратегия и ее реализация окажутся более эффективными, зависит кто победит в конкурентной борьбе на мировом рынке в эпоху существования глобальной цивилизации.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Александров, А.Ф. «Московский Западный порт» – образец принудительного банкротства прибыльного предприятия / А.Ф. Александров [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.sovrab.ru](http://www.sovrab.ru).
2. Балацкий, Е.В. Проблемы оценки масштабов и эффективности государственного сектора в экономике / Е.В. Балацкий // Вестн. Моск. ун-та. Серия 6: «Экономика». – 1997. – № 6. – С. 37 – 48.
3. Бухонова, С.М. Применение систем показателей функционирования предприятий в целях управления / С.М. Бухонова, Ю.А. Дорошенко, Е.В. Трунова // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 9. – С. 33 – 41.
4. Война вокруг «Норникеля». Бонус за банкротство? // Новая Газета. – 2010. – № 77. – 19.07.2010.
5. Гурков, И.Б. Стратегический менеджмент организации / И.Б. Гурков. – 2-е изд., исправл. и доп. – М.: ТЕИС, 2004. – 239 с.

## **АВС-МЕТОД КАК МЕТОД ГРУППИРОВАНИЯ ЛОГИСТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ**

**А.М. Сумец**, *канд. техн. наук, доцент*

*Академия внутренних войск МВД Украины, г. Харьков, Украина;*

**П.С. Сыромятников**, *доцент*

*Харьковский национальный технический университет  
сельского хозяйства им. Петра Василенка, г. Харьков, Украина*

В логистике при управлении логистическими затратами достаточно широко и удачно используется АВС-метод (the ABC-approach). В основу АВС-метода положено правило Парето (Pareto Rule) «80/20» – 20 % статей логистических затрат обеспечивают 80 % всех логистических затрат по предприятию. Данный метод хорошо зарекомендовал себя для группирования логистических затрат при формировании логистического бюджета на предприятии и составлении соответствующей отчетности.

В соответствии с АВС-методом логистические затраты распределяются на три группы (А, В и С) по урону важности их стоимостных показателей в течение года. Каждая группа логистических затрат имеет конкретные диапазоны изменений:

- на группу А приходится 10 – 20 % от всех статей логистических затрат и 75 – 80 % от общей их «стоимости»;
- на группу В приходится 20 – 40 % от всех статей логистических затрат и 10 – 15 % от общей их «стоимости»;
- на группу С приходится 40 – 50 % от всех статей логистических затрат и 5 – 10% от общей их «стоимости».

Для дальнейшего распределения логистических затрат по группам рассчитываются удельные значения их годовой величины в денежном выражении и процент соответствующего количества статей логистических затрат.

Основная идея использования АВС-метода состоит в оценке каждого вида (статьи) логистических затрат с точки зрения его значимости по их стоимости для предприятия. Так, например, при исследовании группы промышленных предприятий к группе А относятся логистические затраты с высокой значимостью с точки зрения реализации конкретной логистической активности, а также те, которые являются наиболее дорогими, то есть, затратными. Это в большей степени расходы на транспортировку, складирование и управление запасами. Именно эта группа логистических затрат обуславливает основную сумму денежных средств при выполнении логистического процесса.

Логистические затраты группы В принадлежат ко второстепенным, они менее «затратны», чем логистические затраты группы А, но не превышают их по количеству статей затрат. К таким затратам можно отнести расходы на содержание логистического аппарата, распределение и сбыт продукции. Группе С принадлежат относительно менее важные статьи логистических затрат (менее за-

тратные, но более многочисленными). Как правило, к этой группе относятся затраты на погрузочно-разгрузочные работы, офис-затраты, служебные командировки специалистов в сфере логистики и т.п.

Использование ABC-метода позволяет сосредоточить внимание, в первую очередь, на контроле тех статей логистических затрат, которые входят в группу А. За их состоянием должен осуществляться более тщательный контроль и непрерывный учет, а также более «плотным» должно быть прогнозирование ожидаемой «потребности» в них. Они, как правило, составляют львиную долю в логистическом бюджете предприятия.

## ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА СТОИМОСТИ КАПИТАЛА НА ОСНОВЕ МЕТОДА КУМУЛЯТИВНОГО ПОСТРОЕНИЯ

**В. Томашевич, д-р соц. наук**

*UAB «Prime systems», г. Вильнюс, Литовская Республика*

Проводя оценку бизнеса или инвестиционного проекта на основе доходного подхода (дисконтированных денежных потоков), одной из важнейших задач является расчет правильной стоимости капитала (корректной нормы дисконта). В странах с хорошо развитым рынком ценных бумаг, с успехом используется модель оценки капитальных активов (англ. CAPM) или ее модификации [1, 2]. В Литве, Белоруссии и других странах, где рынок ценных бумаг находится в стадии развития и не имеет долгосрочных показателей для расчета систематических рисков, как альтернатива CAPM предлагается метод кумулятивного построения (англ. Build-Up), который основан на расчетах отдельных видов риска и последующим их сложении [1, 3]. Однако и в этом случае эксперты часто сталкиваются с проблемами как с подбором правильной структуры показателей входящих в модель, так и с оценкой возможных значений этих показателей.

*Цель данного исследования* – разработка методики применения метода кумулятивного построения для расчетов стоимости капитала в странах с недостаточно развитым рынком ценных бумаг. *Методы исследования* – анализ научной литературы, сбор и анализ статистико-экономических данных

**Основные понятия и сфера использования метода кумулятивного построения.** Метод кумулятивного построения предполагает определение ставки дисконтирования на основе последовательного учета выбранных элементов, отражающих в той или иной мере риски, присущие оцениваемому инвестиционному проекту или компании [4].

Модель кумулятивного построения, в отличие от модели CAPM, может использоваться экспертами независимо от уровня развития фондового рынка. Эта модель опирается не столько на информацию фондового рынка, сколько на реальное состояние предприятия. Дополнительно надо учитывать, что расчет ставки дисконтирования в процессе оценки связан с определенными сложностями ввиду специфики экономики таких стран как Литва, Белоруссия, Россия и пр.:

- низкая достоверность прогнозов развития экономики;

- отсутствие развитого рынка ценных бумаг, а также ретроспективной информации о тенденциях вышеназванного рынка;

- иной уровень риска, связанный с инвестированием в бизнес, чем в других странах с хорошо развитой рыночной экономикой.

Разные авторы [1, 5] предлагают довольно широкий спектр вариантов расчетов, включающих те или иные элементы риска. Однако некоторые элементы можно назвать базовыми, так как они рекомендуются практически всеми специалистами. Таким образом, обобщенную формулу расчета ставки дисконтирования можно записать следующим образом:

$$E_{Build - U_p} = r_f + r_p + r_b + r_o, \quad (1)$$

где  $r_f$  – безрисковая норма доходности;  $r_p$  – надбавка за риск для конкретной компании (или проекта), учитывающая ее специфику (размер, качество управления и пр.);  $r_b$  – надбавка за риск для конкретной отрасли;  $r_o$  – прочие виды риска.

**Элементы риска, включаемые в модель кумулятивного построения.** В соответствии с кумулятивной моделью оценщик должен выполнить поэлементный анализ рисков, характерных для компании и, по мере их выявления, наращивание ставки дисконта.

Рассматривание элементов модели можно начать с безрисковой ставки. Теоретически актив является безрисковым, если инвестор, вложивший в него средства в начале периода, точно знает, какова будет его стоимость в конце периода. Таким образом, безрисковый актив должен обладать определённой (фиксированной) доходностью и иметь нулевую вероятность неуплаты. Практически ни у кого не вызывает сомнений, что в качестве безрисковой нормы доходности нужно выбирать только доходность по государственным ценным бумагам, так как ни одна коммерческая структура, ни в условиях экономического подъёма, ни тем более в условиях кризиса, не способна гарантировать полное отсутствие риска по вложениям инвестора. Как правило, за основу используется норма прибыли по долгосрочным (10 – 30 лет) казначейским обязательствам финансово стабильной страны (чаще всего США) [4, 6]. Однако, проводя оценку в других странах, требуется ввести поправку на страновой риск. Такого рода риски оцениваются обычно через спрэд или разницу в доходности государственных валютных облигаций исследуемой страны и страны-эмитента валюты. Кроме того, их можно оценивать и экспертным путем через изучение политической и макроэкономической ситуации. Таким анализом занимается целый ряд экономико-исследовательских институтов и рейтинговых компаний (Economist Intelligence Unit, Institute of Management Development, Heritage Fund, StandarPoor's, Moody's и др.)

Остальные элементы формулы (1) характеризуются как факторы несистематического риска, связанного со спецификой конкретной компании. Выделяют риски связанные со следующими обстоятельствами:

- с недостаточной финансовой устойчивостью компании (риски недостаточного обеспечения оборота собственными оборотными средствами; повышенной доли долгосрочной задолженности в структуре капитала предприятия и пр.);

- с недостаточно стабильной системой управления компании (влияние ключевой фигуры в составе менеджмента предприятия или контролирующих его инвесторов; отношения между акционерами и менеджментом и пр.);

- со спецификой производимых компанией товаров или услуг (ассортимент и диверсификация товаров и услуг, зависимость от поставщиков, рынков сбыта и пр.);

- с размером компании. Надбавка за размер часто прибавляется при оценке малых фирм закрытого типа. Эмпирические данные свидетельствуют, что чем меньше размер компании, тем больше риск ведения бизнеса. Поэтому, чтобы привлечь инвестиции, малая компания должна выплачивать дополнительную премию [5, 7].

Все перечисленные риски, будучи несистематическими, характеризуют нерискованность бизнеса как рода деятельности, а рискованность самого предприятия, ведущего бизнес.

В то же время другая группа элементов риска в большей степени зависит от внешней среды, в которой функционирует компания. В первую очередь это специфика отрасли, конкретного региона или рынка.

**Источники информации и рекомендуемые значения отдельных показателей.** Надбавка за риск по каждому из показателей чаще всего варьирует в границах от 0 до 7 % [2, 6]. Всего оценивается до 5 – 6 показателей (качество управления, размер компании, финансовая стабильность, товарная и рыночная диверсификация и пр.). Эти показатели рассчитываются как экспертным путем, так и используя готовые расчеты, представляемые специализированными компаниями, такими, как “Ibbotson©” которую можно найти по адресу: <http://corporate.morningstar.com/ib/asp/subject.aspx?xmlfile=1422.xml> [8]. Другой, бесплатный источник информации, которым пользуются оценщики даже таких компаний, как “Ernst&Young” или “KPMG”, является постоянно обновляемый интернетовский портал Damodaran [http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New\\_Home\\_Page/data.html](http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/data.html). Здесь можно найти не только показатели рисков разных стран и отраслей, но и расчеты  $\beta$ -коэффициентов для модели CAPM. В общей сложности надбавка за риск без учета безрисковой ставки составляет от 0 до 40 % [1].

### **Выводы**

Суть метода кумулятивного построения достаточно проста и сводится к суммированию рисков, определяемых чаще всего экспертным путем. Это является как положительной, так и отрицательной особенностью данного метода. С одной стороны, этот факт вносит некую субъективность в окончательную оценку, с другой – позволяет использовать более гибкий подход к самому процессу оценки. Модель может показаться простой, однако при более углубленном рассмотрении модели становится очевидным, что её применение требует более высокого уровня компетенции, чем модель CAPM, построение которой базируется на статистическом  $\beta$ -коэффициенте. Именно компетенция в дополнении с надежными и независимыми источниками информации может дать объективный результат оценки.

### **ЛИТЕРАТУРА**

1. Roche, J. The Value of Nothing / J. Roche. – London: Les5ons (Publishing) Limited, 2005.

2. Хитчнер, Д.Р. Стоимость капитала / Д.Р. Хитчнер. – М.: Маросейка, 2008.
3. McLaney, E.J. Business Finance – Theory and Practice / E.J. McLaney. – Harlow: Person Education Limited, 2006.
4. Рутгайзер, В. Оценка стоимости бизнеса / В. Рутгайзер. – М.: Маросейка, 2007.
5. Copeland, T. Valuation. Measuring & Managing the Value of Companies / T. Copeland, T. Koller, J. Murrin. – New York: McKinsey & Company, Inc., 2000.
6. Reilly, R.F. Sources and Uses of Available Cost of Capital Data. American Institute of Certified Public Accountants / R.F. Reilly. – Chicago: Willamette Management Associates, 2010.
7. Approved European Property Valuation Standard. – London: Estates Gazette, 2003.
8. Shannon, P.P. Cost of Capital – Applications and Examples / P.P. Shannon, R.J. Grabowski. – New Jersey: John Wiley & Sons, 2010.

## СОСТАВ И СТРУКТУРА ЛОГИСТИЧЕСКИХ ЦЕНТРОВ

**А.О. Шкабарина**, *магистр экон. наук*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

Современная экономика требует создания новых эффективных форм взаимодействия, которые смогли бы оптимизировать работу всех участников рынка. Такими формами взаимодействия могут стать логистические центры. Развитие логистических центров тесно связано с развитием новых технологий. В статье рассмотрено несколько методов размещения логистических центров. Развитие логистических центров в Республике Беларусь это прежде всего результат слияние бизнес-стратегии и глобальной стратегии страны.

Логистические центры является независимыми субъектами хозяйствования, поскольку:

- расположены на отдельных территориях, имеют разветвленную ветвь путей сообщения и телекоммуникаций;
- имеют собственную инфраструктуру, то есть внутренние дороги, склады, автостоянки, магазины, и прочие постройки;
- имеют технологическое оборудование, необходимое для грузоперевозок, складирования, транспорт, IT-устройства;
- работает высококвалифицированный персонал;
- имеет структурное подразделение, которое решает ряд логистических задач и предоставляет логистические услуги (перегрузку, складирование, упаковку, монтаж и транспортировку, а также закупку, распределение, поддержание взаимосвязи с клиентами).

Состав и структура логистического центра должны определяться перспективами его будущей работы и определять его конкурентоспособность. Поскольку речь идет об эволюционном формировании логистического центра зародышевого типа, то на первом этапе необходимо определить основные (или базовые) возможности, которые необходимо предлагать будущим инвесторам. Расположение участка, а также возможности, которые существуют, предопределяют необходимость создания логистического центра, ориентированного на создание

уникальных возможностей по взаимодействию всех видов транспорта. Реализация такой концепции позволит развить идею о 24-часовой транспортной доступности практически любой европейской страны.

В мировой практике прослеживается тенденция совершенствования технологии грузовых перевозок, связанная с концентрацией транспортных потоков и ростом контейнерных перевозок по интермодальным транспортным коридорам, которые должны стать основой единой глобальной транспортной сети, создание и функционирование которой является одной из главных задач транспортной политики. В связи с этим была разработана примерная структура логистического центра, проиллюстрированная на рисунке.



Логистический центр и его структура

Транспортировка, хранение, упаковка, маркировка и другие функции сосредоточены в одном месте в логистическом центре. Локализация таких центров помогает координировать работу всех участников рынка.

Развитие логистических центров тесно связано с разработкой новых мультимодальных технологий, которые предлагают соответствующие техническое и технологическое оснащение транспортной отрасли. Основное правило при выборе

структуры и месторасположения логистических центров, принятое во всем мире, заключается в привязке их, по крайней мере, к двум ветвям транспорта. Если логистических центр работает более чем с двумя видами транспорта, это не только повышает его конкурентоспособность, но и делает его более привлекательным для клиентов.

Решение о выборе месторасположения логистических центров принимается как с точки зрения макроэкономики, так и микроэкономики, в зависимости от целей и задач, которые ставятся при создании центров. В макроэкономической перспективе вопрос дислокации логистических центров разрабатывается с позиции выбора региона географического размещения центров, с целью совершенствования поставки материальных ресурсов и улучшения предложений логистических центров на рынке за счет повышения качества обслуживания потребителей и/или снижения логистических издержек. В микроэкономической перспективе рассматривается выбор конкретного места в выбранном географическом регионе с учетом всех влияющих на этот выбор факторов. К таким факторам могут относиться: стоимость земли, наличие подъездных дорог, наличие системы коммуникаций, наличие системы связи, наличие трудовых ресурсов, природные условия.

Более сложные задачи, по созданию разветвленной сети логистических центров, будут решаться на основе экономико-математических методов и моделей, так, например: метод из восьми шагов Шмеянера к выбору места [1, 2], модель Вон Тунедда, модель Гувера, модель Гринхата, микроанализ размещения центров, пленарные модели, модели складирования, сетевые модели, дискретные модели. Все перечисленные модели являются оптимизационными. При поиске оптимальных мест размещения центров можно использовать и некоторые другие алгоритмы. В практике также следует выделить такие методы расположения логистических центров, как: неиерархический метод кластерного анализа; модель Хаффа.

Неиерархические методы кластерного анализа основаны на разделении, представляют собой итеративные методы дробления исходной совокупности. Неиерархический метод кластерного анализа позволяет соотнести пространственные факторы и определить эффективность работы транспортной и складской инфраструктуры в стране или регионе, степень удовлетворения требований клиентов, которых обслуживает данный центр. Данная модель позволяет определить оптимальное месторасположение логистических центров, характеризующихся низкой стоимостью эксплуатации.

Особенность метода Хаффа состоит в том, что производство и потребление логистических услуг происходит одновременно в определенное время и конкретной области. Данная модель чаще всего используется для соединения поставок крупных супермаркетов с розницей.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Grabara, J. Poprawa konkurencyjności przedsiębiorstwa dzięki nowoczesnym rozwiązaniom logistyki odwrotnej / J. Grabara, L. Jahnatek // Zarządzanie w przedsiębiorstwie, cz. 2. – Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2007. – S. 50 – 54.
2. Teoria a praktyka polskich centrow logistycznych // Spedycja Transport Logistyka. – 10/2001. – P. 44.



## **СРАВНИТЕЛЬНЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМАХ РЫНОЧНЫХ СТРУКТУР**

**В.В. Щербатюк**, *д-р экон. наук*

*Славянский университет, г. Кишинёв, Республика Молдова*

Объективной необходимостью современной теории и практики управления хозяйствующими субъектами различных отраслей рыночной экономики любой страны мира является сравнительный экономический анализ. Он позволяет выявить наиболее эффективные технологии и методы организации производства, установить вклад каждого подразделения в достижение общих результатов, найти оптимальные отраслевые и межотраслевые решения, которые учитываются в текущем и перспективном бизнес-планировании. Этот анализ способствует развитию рыночных отношений, конкуренции различных предприятий и повышает конкурентоспособность их продукции, работ и услуг.

Являясь универсальным и весьма эффективным методом познания рыночной экономики, сравнительный анализ составляет подлинно научную основу успешного решения многокритериальных задач, когда по совокупности показателей требуется проранжировать целый ряд хозяйственных единиц. Он позволяет определить потенциальные возможности и резервы предприятий, выявить среди них лучшие, средние, отстающие и обанкротившиеся, что весьма актуально в современных условиях развития бизнеса.

Сравнительный анализ хозяйственной деятельности – важная составляющая механизма информационного обеспечения устойчивого развития рыночной экономики. Его проведение на основе данных других стран дает возможность изучить национальные различия в организации, качестве и производительности труда, себестоимости одноимённых видов продукции, выявить причины этих различий, установить производства, развитие которых экономически целесообразно или нецелесообразно в том или ином регионе мира. Такой анализ также способствует разработке оптимальных вариантов и направлений международного разделения труда, специализации и кооперирования производства.

Важное значение сравнительного экономического анализа в разные годы отмечали многие экономисты. Так, А.П. Рудановский в 1926 году писал, что этот анализ приводит «к установлению многих общих законов и приемов» [5, с. 47], а А.П. Воробейчиков в 1973 году – что он «значительно расширяет наши познания о действительных возможностях того или иного предприятия» [2, с. 73]. Оригинально и обстоятельно по данному вопросу позднее высказался Я.В. Соколов. Он считает, что «сравнительный анализ позволяет: 1) безусловно улучшить работу предприятия-рецептора; 2) выработать рекомендации для возможного улучшения работы в предприятии-приемнике; 3) выявить недостатки действующих нормативных документов; 4) внести предложения по их улучшению; 5) изучить не один объект А, а всю совокупность, включающую А и прочие сравниваемые объекты; 6) выявить общие тенденции, присущие сравниваемым объектам;

7) внести предложения по унификации методов работы во всей изучаемой совокупности, 8) оценить беспристрастно свою работу, понять, что в ней хорошо и что плохо» [7, с. 31 – 32].

Согласно исследованиям известных учёных-экономистов (М.И. Баканов, Л.Л. Ермолович, Л.И. Кравченко, А.Н. Кузьминский, А.И. Муравьев, Д.А. Панков, Г.В.Савицкая, В.И. Самборский, В.И. Стражев, Н.Г. Чумаченко, С.И. Шкарабан, А.Д. Шеремет и др.), к числу основных функций хозяйственного управления относится экономический анализ и для принятия научно обоснованных решений требуется, чтобы он был комплексным. А так как одну из подсистем этого анализа составляет сравнительный анализ, то он, следовательно, является важным элементом процесса управления, его подфункцией и в управляющей системе занимает промежуточное место между внутривоздейственным анализом и принятием управленческих решений, то есть непосредственно предшествует принятию таких решений.

О важном значении данного анализа говорит и тот факт, что отдельные экономисты называют его наукой. «Истина, гласящая, что все познаётся в сравнении, – пишет М.С. Лангштейн, – известна давно. И человечество успешно использует знание этой истины во многих областях своей деятельности. Если коснуться конкретно-экономической области знания, то здесь в первую очередь нужно обратить внимание на развитие науки о сравнительном экономическом анализе. Эта наука интенсивно развивается, и ею уже достигнуты определенные успехи»[4, с. 134];

В современных условиях управления рыночными структурами сравнительный анализ хозяйственной деятельности требуется проводить по целому ряду объективных причин. К ним относятся:

- 1) наличие различий в одноимённых показателях работы родственных предприятий, необходимость выявления их причин и путей их устранения;
- 2) существование конкуренции между хозяйствующими субъектами;
- 3) постоянное образование новых предприятий в отраслях экономики;
- 4) несовершенство системы планирования показателей деятельности;
- 5) необходимость повышения эффективности аналитической работы.

Сравнительный экономический анализ достаточно широко применяется в зарубежных высокоразвитых странах мира (США, Япония, Федеративная Республика Германия, Англия, Франция, Канада). Так, по американским компаниям, производящим автомобили, анализируется, в частности, качество продукции, удельная прибыль на единицу продукции, доля на рынке сбыта в своей стране, прибыль по отношению к общим доходам, производительность труда и оборачиваемость материальных средств. При этом в зависимости от их изменения по сравнению с предыдущими годами выставляются следующие частные оценки: значительное улучшение – А; улучшение – В; сохранение на прежнем уровне – С; ухудшение – D; значительное ухудшение – F. Далее на основании частных оценок получают общие показатели работы компаний, а по ним уже определяют место каждой из них среди других. Следующий этап в аналитической работе – это

сопоставление показателей американских предприятий с аналогичными данными передовых зарубежных компаний (японских, немецких, французских), выявление причин соответствующих различий и разработка системы мероприятий по выявлению и практической реализации резервов. Так, компания «Форд мотор» систематически проводит подробные сравнения своих автомобилей с аналогичными машинами других производителей: например, модель Ford FIESTA 2011г. сопоставляется с японскими автомобилями HONDA FIT, Nissan VERSA, Toyota YARIS этого же года выпуска по 95 показателям, характеризующим цену, интерьер, производительность, пробег, смету, буксировку, безопасность и гарантии. Такое же конкурентное сравнение эта компания предлагает провести самим потенциальным покупателям своей продукции, предоставляя им для этого всю необходимую технико-экономическую информацию.

Благоприятные предпосылки, возможности и условия для развития и совершенствования сравнительного экономического анализа создаёт переход на международные стандарты бухгалтерского учёта и финансовой отчётности. Особо ценная на сей счёт информация содержится в двух стандартах: 1 «Представление финансовой отчётности» и 29 «Финансовая отчётность в гиперинфляционной экономике». Так, в первом из них отмечается, что в отчётности «должна раскрываться сравнительная информация за предыдущий период» (пункт 38), а во-втором - что «сравнительные показатели за предыдущий отчетный период ... пересчитываются с использованием общего ценового индекса, с тем, чтобы сравнительная финансовая отчетность была представлена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода» (пункт 34).

Методологическую основу международных стандартов финансовой отчётности составляют «Принципы подготовки и составления финансовой отчётности». В них, в частности, сформулирована такая качественная характеристика отчётности, как сопоставимость. При её пояснении в этом документе отмечается, что пользователи учётно-экономической информации «должны получить возможность сопоставлять финансовую отчетность различных компаний с целью сравнения их финансового положения, результатов хозяйственной деятельности и изменений финансового положения». Такая формулировка нам представляется неправомерной: в ней, во-первых, говорится о сопоставлении с целью сравнения, что является тавтологией, а во-вторых, отождествляются два разных понятия - сопоставимость и сравнение. Сопоставимость – это одно из свойств экономической информации и обязательное условие, только при наличии которого можно сравнивать один хозяйствующий субъект рыночной экономики с другим. Сравнение же является одним из общенаучных методов познания, аналитических действий и приёмов анализа хозяйственно-финансовой деятельности, в процессе которого может изучаться и бухгалтерская отчётность. Исходя из этого, полагаем, что в международных стандартах финансовой отчётности целесообразно разграничить вышеуказанные термины из-за их различного содержания и дать им чёткое и однозначное толкование, что будет способствовать повышению информативности и качества этих стандартов, большему взаимопониманию между

специалистами в области бухгалтерского учёта и экономического анализа различных стран мира.

Актуальной проблемой современного сравнительного анализа деятельности хозяйствующих субъектов является его методическое обеспечение. В этой связи правомерно отметить, что большинство авторов работ по экономическому анализу, рассматривая его классификацию, по пространственному признаку выделяют внутривозрастной и сравнительный анализ. Однако в дальнейшем они дают описание методики проведения только первого анализа, а второй подвергается полному забвению и «дискриминации». Полагаем, что такое противоречие в специальной (и особенно учебной) литературе следует устранить. Также целесообразно: активизировать исследования и разработку теоретических, организационно-методических и методологических вопросов сравнительного экономического анализа и выработать по ним научно обоснованные рекомендации, которые должны обязательно учитываться при подготовке учебников и проведении учебного процесса в высших и средних специальных учебных заведениях; подготовить и издать методические указания по изучению данного анализа и методики его проведения в различных отраслях национальной экономики. Кроме того, необходимо определить родственные (сопоставимые) хозяйствующие субъекты и регулярно проводить международные научно-практические конференции по проблемам развития и совершенствования сравнительного экономического анализа, привлекая ведущих специалистов различных стран мира (Российская Федерация, Белоруссия, Украина, Литва, США, Италия, Испания, ФРГ и др.).

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева. – Минск: Выш. шк., 2003.
2. Воробейчиков, А.П. Некоторые проблемы межхозяйственного экономического анализа / А.П. Воробейчиков // Вопросы финансов, кредита, бухгалтерского учета и статистики. – Минск: Выш. шк., 1973.
3. Ермолович, Л.Л. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Л.Л. Ермолович. – Минск: БГЭУ, 2001.
4. Лангштейн, М.С. Противоядие от экономического формализма: книга – диалог / М.С. Лангштейн. – М.: Экономика, 1989.
5. Рудановский, А.П. Анализ баланса / А.П. Рудановский. – М.: Макиз, 1926.
6. Савицкая, Г.В. Экономический анализ / Г.В. Савицкая. – Минск: Новое знание, 2005.
7. Соколов, Я.В. К теории сравнительного экономического анализа / Я.В. Соколов // Проблемы совершенствования учета и анализа: сб. науч. тр. / Моск. ин-т нар. хоз-ва им. Г.В. Плеханова. – М., 1987.
8. Теория анализа хозяйственной деятельности / под. ред. Л.И. Кравченко. – Минск: Новое знание, 2005.

## СОДЕРЖАНИЕ

### УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ НАУЧНОГО ЗНАНИЯ: МЕТОДОЛОГИЯ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА, ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

<i>Dutto Giuseppe</i> Change management and strategic management: the Balance Scorecard .....	3
<i>Белоусов А.И., Марченко Н.Е.</i> Современные проблемы реформирования бухгалтерского учета .....	8
<i>Березовский В.А.</i> Применение междисциплинарных подходов при подготовке дипломных работ по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» .....	11
<i>Булыга Р.П.</i> Современный аудит: проблемы и пути решения .....	13
<i>Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю.</i> Исторический обзор представлений об искажениях в бухгалтерском учете в германоязычных и англоязычных странах (XIX – начало XX века) ..	16
<i>Вегера С.Г.</i> Учет земли в контексте современной теории ренты: методология междисциплинарного синтеза .....	19
<i>Ивашкевич В.Б.</i> Контроллинг как система междисциплинарного синтеза учета, анализа и контроля деятельности предприятия .....	22
<i>Карзаева Н.Н.</i> Роль постулатов бухгалтерского учета в достижении сопоставимости учетной информации .....	24
<i>Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М.</i> Что делали русские в архивах средневековых книг в Италии .....	27
<i>Кухто Ю.Ю.</i> Бухгалтерский анализ и его возможности для исследования результатов функционирования бизнес-системы .....	33
<i>Львова Д.А.</i> Метод начисления в бюджетном учете и статистике государственных финансов .....	35
<i>Мельник М.В.</i> Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации.....	39
<i>Ольшевский В.Г.</i> Военная сфера в экономической теории и системе национальных счетов: междисциплинарный анализ .....	43
<i>Панков Д.А.</i> Проблемы междисциплинарного синтеза бухгалтерского учета и экономической теории .....	46
<i>Пятов М.Л., Карельская С.Н.</i> Балансовые теории как ключ к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизмов ее восприятия... ..	49
<i>Соколов В.Я.</i> Проблема нейтральности информации в бухгалтерском учете .....	54
<i>Стражев В.И.</i> Теоретико-методологические проблемы совершенствования учета, анализа и контроля .....	57

### УЧЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

<i>Вегера С.Г.</i> Проблемы учета экологической и антиэкологической земельной ренты в контексте концепции ноосферы .....	61
<i>Головкова Е.А.</i> Учет реализации продукции, работ и услуг социальной сферы: проблемы бюджетных организаций .....	64
<i>Замула И.В., Кирейцева А.В.</i> Устойчивое развитие как альтернатива экономического роста .....	67
<i>Лазаришина И.Д., Качан Н.С.</i> Сравнительный анализ затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов: Украина, Беларусь .....	70
<i>Масько Л.В.</i> Экологические обязательства в системе бухгалтерского учета .....	73

<b>Миренкова Г.В.</b> Экологический фонд как фактор формирования устойчивости локальных эколого-социальных экономических систем.....	76
<b>Неверов А.В., Деревяго И.П.</b> Концепция экологического капитала как основа эколого-экономического учета в системе устойчивого развития .....	79
<b>Островская О.Л.</b> Роль бухгалтерского учета в защите окружающей среды, обеспечении экологической безопасности .....	82
<b>Семанюк В.З.</b> Экологический учет: теоретическая концептуализация .....	86
<b>Ходикова Н.А., Апенченко С.А.</b> Состояние развития земельного аудита в Республике Беларусь.....	89
<b>Шигаев А.И.</b> Подготовка отчетности об устойчивом развитии и социальной ответственности .....	93
<b>Широбоков В.Г., Алтухова Ю.В.</b> Методические положения информационного обеспечения устойчивого развития сельского хозяйства .....	96

### **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ИННОВАЦИЯМИ**

<b>Koshulko O.</b> Problems of undervaluation and gender issues of human capital in Ukraine: the national aspect.....	99
<b>Авилкина М.А.</b> Инновационный продукт высших учебных заведений как новый объект бухгалтерского учета и калькулирования.....	102
<b>Бердников В.В.</b> Контроллинг эффективности хозяйственной деятельности в организациях агропромышленного комплекса .....	105
<b>Бигдан И.А.</b> Регулирование учета прав интеллектуальной собственности в Украине.....	109
<b>Богатырева В.В.</b> Теоретико-методологические основы учета затрат по формированию и развитию человеческого капитала в рамках концепции управления стоимостью организации.....	112
<b>Защиринская С.В.</b> Анализ предпринимательства как основной формы самозанятости в условиях инновационной экономики.....	116
<b>Кострицкая Н.П.</b> Проблемы калькулирования себестоимости IT-продуктов в условиях инновационной экономики .....	119
<b>Кузниченко В.М., Лапшин В.И., Шум М.А.</b> Вероятностный подход к управлению и контролю выполнения инновационного проекта.....	121
<b>Лавриненко А.Р.</b> Инновационная продукция промышленных организаций как объект бухгалтерского учета.....	125
<b>Лагуновская Е.О.</b> Бухгалтерский учет формирования и распределения прибыли организации в условиях инновационного развития .....	128
<b>Мезенцева Т.М., Гончаров А.В.</b> Налоговый учет НИОКР на предприятиях высокотехнологичных отраслей .....	131
<b>Мезенцева Т.М., Степаненко А.</b> Признание деривативов в международных стандартах отчетности .....	133
<b>Метлушко С.К., Макарова Е.С.</b> Совершенствование методики анализа инновационной активности организации .....	136
<b>Миренкова И.В.</b> Теоретические аспекты сущности человеческого капитала.....	140
<b>Мякинская В.В.</b> Инновационные подходы к оценке качества информации: аудиторский подход .....	144
<b>Осипова И.В., Бойко М.С.</b> Проблемы инвестирования и учета инноваций .....	147
<b>Сумец А.М.</b> К вопросу о создании системы регистрации и учета логистических затрат на предприятии.....	151
<b>Тихонова С.Е.</b> Анализ современных тенденций развития инновационной деятельности России .....	153
<b>Харламова Е.В.</b> Человек в учете: утопия или новый взгляд? .....	156

**ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК МЕХАНИЗМ  
ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

<i>Афанасьева Е.Ю.</i> Многосторонний поэтапный анализ эффективности операций по вложению средств в уставный фонд .....	159
<i>Бариленко В.И.</i> Бизнес-анализ .....	162
<i>Бухарова Н.С.</i> Экономический анализ в контексте проводимого Республикой Беларусь экономико-политического курса .....	166
<i>Вовк В.Н.</i> Экономический анализ как информационное обеспечение системы менеджмента качества .....	169
<i>Гончарова Н.З., Тарасова О.Б.</i> Методологические основы анализа состояния и прогноза развития рынка говядины Российской Федерации.....	172
<i>Гончарова Н.С.</i> Анализ внутрирегионального размещения и специализации отраслей агропромышленного комплекса в новых экономических условиях.....	176
<i>Зенькова И.В.</i> Социально-экономический анализ устойчивости развития совокупного рынка труда .....	180
<i>Измайлович С.В.</i> Экономическая оценка риск-ситуаций деятельности субъектов хозяйствования .....	183
<i>Кащена Н.Б.</i> Экономический анализ в контексте обеспечения устойчивого развития национальной экономики Украины.....	186
<i>Костюкова С.Н.</i> Управление прибылью строительных организаций: анализ, проблемы, направления совершенствования .....	189
<i>Красовская С.И.</i> Риэлтерская деятельность как объект экономического анализа.....	192
<i>Курило Г.М.</i> Место информационных систем в организации экономического анализа....	195
<i>Лазаришина И.Д., Погребняк Н.Д.</i> Теоретико-методологические аспекты совершенствования текущего анализа по данным счетов бухгалтерского учета.....	199
<i>Липатова О.В.</i> Анализ затрат железнодорожного транспорта: функциональный подход .....	202
<i>Мезенцев А.А.</i> Место консолидированного анализа в концепции эффективного управления нефтехимическим производством группы компаний.....	204
<i>Мезенцева Т.М., Азанова Н.Н.</i> Подходы к анализу эффективности управления ресурсами промышленного предприятия .....	208
<i>Пашковская Л.В.</i> Анализ затрат как элемент системы эффективного управления организацией .....	211
<i>Позднякова И.А.</i> Анализ рентабельности внебюджетной деятельности в бюджетных организациях.....	216
<i>Полякова О.Е.</i> Экономический анализ как механизм выявления эффективности развития производства картофеля в Центральном федеральном округе.....	219
<i>Смирнов В.В.</i> Развитие теории оценки эффективности .....	221
<i>Сумец А.М., Сыромятников П.С.</i> ABC-Метод как метод группирования логистических затрат на предприятии .....	226
<i>Томашевич В.</i> Особенности расчета стоимости капитала на основе метода кумулятивного построения .....	227
<i>Шкабарина А.О.</i> Состав и структура логистических центров.....	230
<i>Щербатюк В.В.</i> Сравнительный экономический анализ в информационных системах рыночных структур .....	233

*Научное издание*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ  
КАК МЕХАНИЗМОВ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Материалы  
международной научно-практической конференции  
(Полоцк, 2 – 3 июня 2011 года)

В двух частях  
Часть 1

Текст печатается в авторской редакции

Компьютерная верстка  
и техническое редактирование *Р.Н. Авласенок*

Дизайн обложки *А.Н. Парфеновой*

Подписано в печать 20.05.2011. Формат 60 × 84 1/16. Бумага офсетная.  
Ризография. Усл. печ. л. 13,9. Уч.-изд. л. 13,86.  
Тираж 70 экз. Заказ 924.

Издатель и полиграфическое исполнение :  
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Лицензия ЛИ № 02330/0548568 от 26.06.2009.

Лицензия ЛП № 02330/0494256 от 27.05.2009.

211440, г. Новополоцк, ул. Блохина, 29.