

сти, что затрудняет непосредственное финансовое управление рекреационными учреждениями.

3. Для повышения эффективности системы управления внутри рекреационных учреждений необходимо: четкое разделение расходов на постоянные и переменные, калькуляция себестоимости по методу «директ-костинг», совершенствование системы бюджетирования, внедрение платежного календаря.

Источники и литература

1. Маслов Р.А. Теория и практика управления финансовой сферой санаторно-курортного комплекса. – Пятигорск: АИНТОНГ, 2004. – 26 с.
2. Проблемы развития предпринимательства в курортно-рекреационном хозяйстве/ АН Украины, ИПРЭИ / Под ред. А.В. Живицкого. – Одесса. – 1993. – 210 с.
3. Хаксвер К. Управление и организация в сфере услуг. – М., 2000. – 320 с.
4. Куценко В.І. Розвиток туризму та рекреаційної сфери як передумови підвищення конкурентоздатності робочої сили // Зайнятість та ринок праці – 1998. – № 8. – С. 14–15.

Будаев Д.В., Будаева Т.В.

О РАЗВИТИИ УЧЕТА В САНАТОРНО-КУРОРТНОЙ И ВИНОДЕЛЬЧЕСКОЙ ОТРАСЛЯХ КРЫМА

Информация приобретает все большее значение в современных условиях развития экономических отношений. Учет выступает как наиболее важная компонента информационной системы предприятия: на основе информации финансовых отчетов принимают свои управленческие решения различные внешние пользователи, на основе аналитического учета – внутренние. Этим объясняется необходимость внимательного изучения бухгалтерского учета по различным направлениям: как имеющегося состояния учета, так и причин сложившейся ситуации. Первое направление требует изучения специфики хозяйствования в определенном регионе, особенно в отраслях специализации. В Крыму к ним, можно отнести санаторно-курортную сферу и виноделие. При всех различиях развития, они имеют схожие черты: сезонный характер деятельности и явную экспортную ориентацию, находятся в сложной кризисной ситуации и требуют значительных изменений. Кроме того, их древняя история имеет схожие черты. Что приводит к другому направлению исследования, изучению причин, где ключевое значение имеет история развития учета. По меткому определению российского профессора Я.В. Соколова «история позволяет... дать практикам обзор уже решенных задач, ибо вне истории бухгалтер осужден снова и снова решать одни и те же проблемы (эффект Сизифа)» [1].

При высокой важности исследований в области истории развития бухгалтерского учета в Крыму этой теме уделяется достаточно мало внимания. Публикаций, посвященных именно этому вопросу практически нет, да и сама история учета разработана крайне слабо. Только с начала XX в. зародился научный интерес к истории учета. В периодических изданиях обычно появляются фрагментарные указания на какой-либо аспект развития отдельного вопроса в последнее десятилетие, реже – семидесятилетие. Фундаментальный труд Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» можно считать наиболее полным, раскрывающим историю учета, причем «не столько историю людей, сколько историю проблем и решений...» [1]. Раскрытые закономерности развития помогают лучше понять и объяснить общую ситуацию, состояние учетной парадигмы на текущий момент. Но для того, чтобы выработать конкретные рекомендации по ее совершенствованию необходимо более детально изучить региональную специфику. В различных источниках можно найти отдельные описания развития самих отраслей экономики Крыма [2, 3], информация в которых имеет, как правило, разрозненный характер. Обобщение информации относительно истории учета и специфики развития районообразующих отраслей позволит раскрыть некоторые причины и выявить возможные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета в Крыму.

Цель данной статьи – при помощи синтеза общей истории учета и отраслевой истории раскрыть особенности развития бухгалтерского учета сезонных отраслей в АР Крым и выявить пути дальнейшего его совершенствования.

Прежде всего, необходимо определить признаки периодизации, которые могут быть основаны либо на мировом развитии самого учета, либо на выделении этапов развития отраслей специализации. Учет является средством получения нужной информации, поэтому первопричины в его развитии лежат за рамками самого учета – это развитие науки, социальных отношений и технологии в различных отраслях хозяйствования. Вот почему проследить историю развития учета в Крыму проще через историю районообразующих отраслей деятельности.

Периодизация нужна для лучшего изложения и уяснения параллельных событий. Развитие учета в Крыму происходило в тесной связи с общим мировым развитием, однако имеет собственную специфику. Можно выделить следующие этапы развития (см. рисунок 1).

1. **Древний период** (IV в. до н.э. – начало XIX в.) Известны довольно древние упоминания, о крымских курортах. Так римский ученый Плиний Старший пишет о некоем городе Парасин в Тавриде, где имеется земля, исцеляющая великие раны (Речь идет о нынешнем городе Саки) [4, с.18]. Виноградарство возникло еще раньше: предположительно около 3-х тысячелетий назад, когда населяющие Крым народы начали переходить к оседлой жизни и стали культивировать виноград, используя произрастающие на полуострове дикие виноградные растения. И как свидетельствуют археологические раскопки близ Инкермана, тавры зани-

мались виноделием уже в X–VII вв. до н.э. Однако нет каких-либо подтверждений зарождения учета в это же время. Для возникновения письменного учета, ведения его регистров необходимо было несколько условий. С одной стороны, развитие хозяйственной деятельности должно было принять достаточно заметные размеры, с другой стороны, должны были существовать письменность и элементарная арифметика. В Крыму эти предпосылки появились несколько позже в этом же периоде

В результате исследований установлено, что уже в IV в. до н.э. в экономике древнего Херсонеса среди основных возделываемых культур виноградарство занимало в отдельных хозяйствах свыше 70% обрабатываемой площади [5]. С этого момента развитие торговли излишками производства приводит к появлению двух учетных приемов: инвентаризации и контокоррента (счета расчетов). Оба приема появились из разных потребностей и существовали параллельно. Появление денег в виде монет привело сначала к их учету как самостоятельного объекта, далее как средства в расчетах (все контокоррентные счета велись в деньгах) и, наконец, в функции меры стоимости они стали измерять все имущество [1].

С развитием и расширением хозяйственной деятельности развивался и бухгалтерский учет. Учет позволяет управлять хозяйственными процессами через их информационное отражение в системе бухгалтерских счетов. Из необходимости контролировать разность по счетам стихийно родилась двойная запись [1]. Это создало возможность для соизмерения и оценки всей совокупности ценностей, прав и обязательств, характеризующих деятельность хозяйствующего субъекта.

Со времен похода Б.К.Миниха в период русско-турецкой войны (1735 – 1739 гг.) крымские вина вошли в употребление в России, куда, однако, попадали еще в XVI в., хотя и в малых количествах. Но для дальнейшего развития самих отраслей хозяйствования необходимы были и другие дополнительные условия. Значительные транспортные расходы, длительность периода доставки людей и грузов – это один из ключевых факторов осложнявших развитие виноделия и курортов Крыма. Перед приездом Екатерины II в Крым (1787г.) были проведены дороги от Симферополя до Алушты и от Балаклавы до Бахчисарая. Главным центром виноградарства и виноделия становится Судакская и Кокоская долины [6]. С 1820 г. началось активное развитие виноградарства на Южном берегу Крыма. Князь Потемкин организывает закладку новых виноградников как местным, так и завезенным из-за рубежа посадочным материалом.

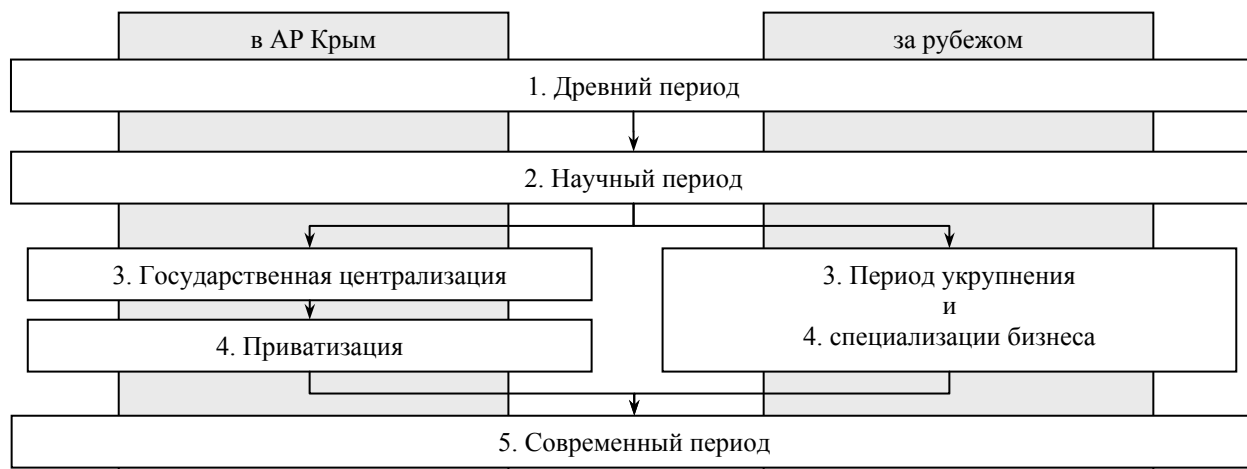


Рис. 1. Этапы развития учета отраслей специализации АР Крым.

2. Ранний научный период (XIX в.). В 1804 г. в Судаке было открыто первое в стране училище виноделия, просуществовавшее около 25 лет (по некоторым данным 40 лет [10]). Большую роль в развитии виноградарства и виноделия в Крыму, да и за его пределами, сыграло основание вблизи Ялты в 1812 г. Никитского ботанического сада и в 1828 г. – Магарачского заведения, где и сформировался центр научных исследований по виноградарству и виноделию. С 1845 г. крымские вина стали продаваться в Харькове, Киеве, Санкт-Петербурге, Оренбурге, Саратове, Нижнем Новгороде, Казани. [3].

В это же время положено начало работы по изучению природных лечебных факторов. Южный берег Крыма – это лучший климатический курорт, где, наряду с морским купанием, для лечения больных применяют – виноградолечение. То, что виноград содержит множество ценных для организма веществ, знали еще в древности, но только в середине XVIII века было открыто первое заведение, где лечили с помощью винограда [9]. Большой вклад в развитие курортотечения внесло Русское бальнеологическое общество, основанное в 1863г. и отдельными учеными-энтузиастами (бальнеолог А.П. Нелюбин, климатолог А.И. Восейков). Размещение больных в этот период, как правило, проводилось в гостиницах и на частных квартирах, а лечение – частнопрактикующими врачами [8]. Поездки на отдых и лечение рассматривались как разновидность туризма.

Важную роль в территориальном расширении рынка вина и развитии курортной сферы сыграло улучшение транспортного сообщения. В 1832 г. было принято решение о строительстве в Ялте мола и пристани, и началось строительство дорог от Алушты до Ялты и затем до Севастополя. В 1860 г. от Симферополя до Ялты была проведена шоссейная дорога. В конце 60-х и начале 70-х годов строятся железные дороги, связывающие южные регионы Украины с Россией.

Середина XIX в. – это тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться учетная наука.

Сменилось значение итальянской мысли влиянием испанской и французской школ бухгалтерского учета, возникают различные теории учета. Были сформулированы и решались две важные задачи: практическая – установить в крупных предприятиях счетоводство, способное удовлетворить новые потребности; теоретическая – установить научные принципы [1]. Теория и появившиеся в конторах вычислительные приборы и аппараты давали бухгалтерии новый толчок в развитии.

3. Период укрупнения (начало XX в.). В годы первой мировой и гражданской войн виноделие Крыма и курортная сфера сильно пострадали. Так, после революции на базе виноградников бывшего удельного ведомства и частновладельческих хозяйств возникли первые совхозы. Площади виноградников вновь начинают неуклонно возрастать. С ростом площадей коллективных хозяйств стало возможным проводить специализацию и районирование в виноградарстве. В 1936 г. постановлением СНК СССР и ЦК ВКП(б) «О производстве советского шампанского, десертных и столовых вин «Массандра»» указывались пути порайонной специализации советского виноградарства и виноделия [5]. С этого времени наметился резкий скачок в развитии виноградарства и виноделия, возросли темпы увеличения площадей виноградников. В это время культура винограда была доходнее табаководства вдвое, садоводства – втрое, а полеводства – почти в 15 раз. В этот период в Крыму виноградарство превращается в одну из ведущих отраслей народного хозяйства. И уже в 1969 г. в Крыму было собрано 50% всего произведенного на Украине винограда. Занимая лишь 8% обрабатываемых земель Крыма, виноградники давали почти 30% всей валовой стоимости продукции растениеводства [6].

После революции изменилась и организация санаторно-курортного лечения, причем, принципиально. В декабре 1920 года В.И. Ленин подписал декрет, согласно которому дачи, особняки и дворцы должны быть использованы под санатории и здравницы рабочих и крестьян. Позднее, в 1960 году Совет Министров СССР принял постановление о передаче профсоюзам хозрасчетных санаториев (кроме детских и противотуберкулезных, которые находятся в подчинении Министерства здравоохранения УССР), домов отдыха, курортных водо-, грязелечебниц и поликлиник [11]. В результате чего, большинством санаториев, домов отдыха, пансионатов и другими общекурортными учреждениями руководил Центральный совет по управлению курортами профсоюзов: ялтинский совет руководит здравницами Южного берега Крыма, евпаторийский – всеми остальными [4]. Главной целью санаторно-курортной сферы становится максимально большее количество обслуженных посетителей.

Доход санаторно-курортной сферы формировался на основе всей совокупности платежей за санаторно-курортные услуги, включая дотации, которые поступали непосредственно санаторно-курортным предприятиям для покрытия разницы между затратами и доходами от продажи услуг. То есть деятельности в этом направлении была по сути убыточной. Производство винограда и виноделие так же оказались малорентабельными. В коллективных хозяйствах порой стоимость реализованного государству винограда по твердо установленным государством же ценам не восполняла затрат даже на уборку винограда, т.е. цены не учитывали реальных затрат на производство винограда.

Бухгалтерский учет в этот период времени претерпел коренные изменения. Мысль Ленина о классовой природе учета и контроля приводит к дальнейшему развитию теории учета в условиях социализма. Были созданы всесторонние методологические концепции учета, унифицирован план счетов, типизированы формы отчетности, получили свое распространение новые формы счетоводства, вошел в жизнь нормативный учет, развитие получило учение о калькуляции и учете затрат на производство [1].

Однако, на практике происходили иные процессы: слишком часто то, что предписывалось не имело отношения к действительному положению дел. Требования хозяйственного расчета поставили перед бухгалтерами задачу не иметь убытков. Если возникали убытки, то перераспределяли финансовые результаты, добиваясь сплошной и высокой рентабельности. В результате чего учет ни чем не мог помочь принятию действительных управленческих решений. Учет велся централизованно, а решения принимались в другом месте и на другом уровне. Таким образом, с каждым годом советской эпохи увеличивался разрыв между действительным положением дел и той информацией, которая использовалась для принятия решений.

4. Приватизация и переход к рыночным отношениям (конец XX в.)

Ощутимый урон виноградарству нанесла захлестнувшая все виноградники Крыма филлоксеры. Удар по виноградарству и виноделию нанесло и постановление ЦК КПСС от 7 мая 1985 г. «О мерах по преодолению пьянства и алкоголизма». Последним, наиболее сильным, потрясением для отрасли оказался экономический кризис во всем хозяйственном комплексе Украины и стихийный переход государства к новым условиям рыночной экономики. Полностью отменены субсидии из госбюджета на закладку новых и реконструкцию амортизированных виноградников. Стало невозможным реализовать продукцию из-за дороговизны тары, горючего и слабого спроса, как на месте, так и у традиционных покупателей (ныне импортеров) – Прибалтики и России.

Переход к рыночным отношениям коренным образом изменил не только систему общественных связей, но и радикально сказался на структуре производства санаторно-курортных услуг. Последовательный переход экономики к условиям ориентации на конечный спрос поставил ее на грань структурной катастрофы. Макроэкономические изменения сказались и на регионах. Территориально-хозяйственная структура по г. Ялта в 1998–1999 гг. весьма существенно зависела от ввоза практически всех жизненно важных продуктов промышленности и сельского хозяйства.

В этот период функциональная направленность отраслей существенно отличалась от традиционной – некоторые отрасли специализации (промышленность, сельское хозяйство) выполняли только обслуживающие функции, в то же время другие отрасли (из сферы обслуживания) обеспечивали участие региона в ме-

ждународном разделении труда. Отрасль, производившая главный продукт региона – санаторно-курортное обслуживание – в значительной степени датировалась из бюджета, что ограничивало возможность накопления капитала и развитие хозяйства в целом. Все хозяйство, и особенно рекреационное, эксплуатировало устаревшие, расточительные в ресурсном отношении технологии.

Приватизация и борьба с административно-командной системой за становление рыночной экономики оказало влияние и на бухгалтерский учет. Однако старые привычки счетных работников остались живы на протяжении этого периода, главной из которых была необходимость подстраиваться под требования нормативных актов. Ключевым направлением было изменение налогового законодательства в условиях сильной инфляции. Кульминационным был 1995 год, когда каждый отчетный период сопровождался теми или иными изменениями налогового законодательства. С введением в конце 90-х новых редакций законов о налогообложении прибыли и добавленной стоимости была заложена база для отделения бухгалтерского финансового и налогового учета. Для последнего имелась разработанная нормативная база и мотивация в виде штрафных санкций за невыполнение инструкций. Таким образом, к 2000 году как на санаторно-курортных предприятиях, так на винодельческих бухгалтерский учет был попросту «запущен», а велся преимущественно налоговый учет.

5. Современный период (XXI в.) Виноградарство по-прежнему остается одной из самых популярных сельскохозяйственных культур, которой не занимаются лишь в двух сельскохозяйственных регионах из 21. Негативная тенденция дальнейшего сокращения площади виноградников сохраняется и поныне, так как стоимость закладки 1 га виноградника и ухода за ним до вступления в полное плодоношение чрезвычайно высока (10 000 \$) [6], а средства на эти цели повсеместно отсутствуют. Поэтому в нынешнее время речь может идти уже не о каком-либо развитии или стабилизации отрасли, а лишь о ее реанимации и сохранении оставшихся площадей.

Произошло и в меньшей степени продолжается разделение санаторно-курортных предприятий: процесс приватизации разделил подчиненность санаториев разным собственникам. Недостаток ресурсов для развития санаториев, а так же их реконструкция привел к дроблению многих крупных санаторно-курортных предприятий посредством выкупа отдельных корпусов или сдачи в длительную аренду. Что привело к увеличению рентабельности новых (созданных) и дотационности оставшихся. Отмечен и приток иностранных (преимущественно российских) инвестиций в развитие санаторно-курортной сферы посредством выкупа отдельных корпусов или контрольного пакета акций. Кроме того, происходит строительство новых средств размещения малой номерной емкости, но более высокого качества. Последнее приводит к общему увеличению качества предоставляемых услуг, присвоению «звездности» средствам размещения.

Характерным для данного периода является общая ориентация на максимизацию прибыли, которая затрагивает и бухгалтерский учет. Цель бухгалтерского учета на современном этапе – накопление информации, необходимой для контроля сохранности собственности и принятия управленческих решений. В части первой составляющей наиболее полные методологические разработки были проведены в советском периоде и продолжают быть актуальными. В части принятия информации интересен международный опыт, что и послужило причиной перехода Украины к положениям (стандартам) бухгалтерского учета. Однако четких норм и правил для отдельных отраслей, имеющих специфические особенности до сих пор нет. Так, например, не разработаны особенности определения финансовых результатов операционной деятельности с сезонным характером на санаторно-курортных и винодельческих предприятиях. Ключевым показателем здесь являются расходы отчетного периода, а именно себестоимость реализованной продукции. Не смотря на то, что в природе, окружающем нас мире нет такого понятия как себестоимость, для целей учета оно представляет ключевой интерес наравне с порождающим его методом – калькуляцией [1].

Качественным скачком в развитии бухгалтерского учета последних лет можно считать использование таких методологических направлений, как разработанный в СССР нормативный учет и получивший развитие за рубежом стандарт-костс. С момента их появления практическая деятельность бухгалтера начинает подчиняться необходимости эффективного управления хозяйственным процессом, а цель учета сфокусируется на соответствии фактического положения дел плановым заданиям, то есть будущее диктует настоящее. В этих условиях бухгалтерия должна принимать все хозяйственные процессы с позиции стимулов, на которые она дает информационный ответ. Поэтому в новых условиях развития бухгалтерского учета принципу сплошного и непрерывного наблюдения (порождающему избыточную информацию) сознательно противопоставляется выборочное исследование. Это дешевле, эффективнее и целесообразнее, а главное точнее, так как бухгалтер знает предел ошибки выполненных расчетов [1]. Развитием этих постулатов занимается новое для нашей страны направление – управленческий учет. Вот почему дальнейшие перспективы развития учета на предприятиях с сезонным характером деятельности кроются в таких смежных науках, как например управление проектами.

Источники и литература

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996г. – 638 с.: ил.
2. Северинов С.С. В Крым на отдых: справ.– Симферополь: Таврия, 1988. – 128 с.
3. Разуваев Н.И. Комплексная обработка вторичных продуктов виноделия. – М.: «Пищевая промышленность», 1975.
4. Григорьев Н.Н., Русаков А.Ф. Крым курортный: очерк. – Симферополь: Крым, 1968. – 103 с.

5. Виноградарство и виноделие Крыма: вчера и сегодня. В. Н. Ежов, А. Н. Бузни, И. Г. Матчина // Наука в Крыму: Труды Крымской академии наук. Вопросы развития Крыма, выпуск 8. [электронный ресурс] http://www.crimea.edu/crimea/ac/8/1_1.html
6. Традиции крымского виноделия, Марина Гуленок [электронный ресурс] <http://www.partenit.ru/vinodel.html>
7. Из истории виноградарства и виноделия в Крыму В. К. Карагуля. // Известия Крымского Республиканского краеведческого музея, N10, 1995г. [электронный ресурс] http://www.crimea.ru/item_info_big.htm?id=636
8. Полторанов В.В. Руководство по медицинскому отбору и направлению больных на курорты и в местные санатории. – М.: Профиздат, 1983. – 400 с.
9. Вино в Крыму // портал Гостям Севастополя [электронный ресурс] <http://gostyam.sebastopol.ua/sovets9.shtml>
10. Виноделие в Крыму [электронный ресурс] <http://krym.sarov.info/data.pls/crimea/data.txt/00000222.HTM>
11. По декрету Ильича: Курортное строительство в Крыму, 1920-1989: Сб. документов и материалов/ Парт. арх. Крым. обкома КПУ, Гос. арх. Крым. обл.; Сост. Л.И. Васильева, И.П. Кондранов и др. – Симферополь: Таврия, 1989. – 240с.

Добыкина Е.К., Яковенко М.Н., Латышева Е.В.

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ГРАФОАНАЛИТИЧЕСКОГО МЕТОДА «КВАДРАТ ПОТЕНЦИАЛА»

В рыночных условиях экономики особую актуальность приобретает повышение эффективности инвестиционных проектов. Этому в значительной степени способствует объективная оценка уровня их эффективности и привлекательности. Существует ряд известных показателей оценки экономической и коммерческой эффективности. Но они не позволяют сделать эту оценку с позиций системного подхода.

В качестве инструмента для комплексной оценки эффективности проектов и сравнительного анализа степени удовлетворения интересов потенциальных инвесторов показана возможность использования графоаналитического метода «Квадрат потенциала». Этот метод базируется на использовании комплексной рейтинговой оценки предпринимательского потенциала предприятия в целом.

Как справедливо утверждает автор этого метода Репина И.Н., графоаналитический подход дает возможность системно устанавливать количественные и качественные связи между отдельными элементами потенциала, уровень его реализации и конкурентоспособности и на основе этого разрабатывать и реализовывать управленческие решения, направленные на повышение эффективности функционирования предприятия [1].

Названный метод получил многоаспектное развитие. Так менеджерами ОАО НКМЗ показана возможность использования такого подхода для оценки потенциалов отдельных центров прибыли внутри корпорации. Аналитиками предприятия в рамках данного метода разработаны группы критериальных показателей для оценки отдельных производств в системе управления затратами, оценки трудового потенциала и развития мотивационного механизма.

Этот метод в принципе может быть применен для решения многих задач внутри предприятия. Для практической реализации предлагаемой методики можно создать специальную мультидисциплинарную группу, специалисты которой будут обрабатывать конкретные задачи в рамках метода «Квадрат потенциала», например:

1. целевой аспект — предпринимательский потенциал предприятия в целом, отдельных производств, подразделений, потенциал системы управления затратами, инвестиционный потенциал, маркетинговый потенциал и пр.
2. разработка информационной базы данных и программных продуктов,
3. структурирование групп критериальных показателей — количественный и качественный аспект,
4. сбор релевантной информации в зависимости от выбранной цели проведения анализа,
5. аналитическая группа для оценки результатов и пр.

Проведение комплексной рейтинговой оценки предполагает, что анализ потенциала предприятия осуществляется с помощью системы показателей (критериев) по четырем разделам [1].

В основе расчета конечной рейтинговой оценки лежит сравнение предприятий по каждому критерию приведенных разделов с условным эталонным предприятием или с предприятием, которое показывает лучший результат. Таким образом, базой для получения рейтинговой оценки состояния и уровня использования предпринимательского потенциала предприятия является не субъективное представление экспертов, а самые высокие результаты, которые были достигнуты в реальной рыночной конкуренции всей совокупности сравниваемых объектов.

Этот подход отвечает практике рыночной конкуренции, где каждый самостоятельный товаропроизводитель ориентирован на то, чтобы по всем показателями деятельности превзойти своего конкурента.

Алгоритм сравнительной рейтинговой оценки потенциала предприятия представлен следующей последовательностью.