

**ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ ЗЕМЛИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Отметим, что данные по арендованным землям указываются также в форме статистической отчетности - ф.50 с.х. «Основные экономические показатели». Недостатком отражения арендных операций земли в ф.50 с.х. является отсутствие графы для отражения земельных ресурсов, переданных предприятием в аренду.

**Выводы и предложения.** В заключении отметим, что современные земельные отношения свидетельствуют о возрастании популярности аренды по сравнению с приобретением земли в собственность особенно сельскохозяйственного назначения. К сожалению, современное законодательство не может в полной мере обеспечить передачу земельных ресурсов в аренду, ограничивая списками возможных арендаторов. Ст.6 Закона Украины «Об аренде земли» предусматривает, что арендатором земельных участков могут быть юридические и физические лица, последние должны иметь необходимую квалификацию или опыт работы в сельском хозяйстве. Совсем непонятно, что подразумевается под этими двумя понятиями. Не определен и максимальный размер участка, который может быть принят в аренду. Не предусмотрены меры по защите земли от недобросовестных пользователей, в связи с чем возникает угроза истощения многих сельскохозяйственных земель. Отметим и сложность учета объектов аренды, которая заключается, прежде всего, в определении вида аренды: операционной или финансовой. Документирование учета арендных операций требует усовершенствования, прежде всего на этапе первичного учета путем внедрения специализированных форм, что обеспечит последующее отражение операций в синтетическом и аналитическом учете, финансовой отчетности объективно, качественно и своевременно.

**Источники и литература**

1. Голов С. Учет аренды. // Бухгалтерский учет и аудит, 2000г.-№8
2. Закон Украины «Об аренде земли» от 06.10.98г. №161-ХІV с изменениями и дополнениями.
3. Закон Украины «Об охране земель» от 19.06.03г. № 962-IV с изменениями и дополнениями.
4. Кірейцева О.В. Розвиток земельно-орендних відносин в Україні. //Економіка АПК, 2000. - №2
5. П(С)БУ 14 «Аренда» // Бухгалтерский учет и аудит, 2000г. - №8

**Филиппова А.В.****УЧЕТ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ В ЦЕЛЯХ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ**

**I. Введение.** Любое коммерческое предприятие стремится принимать такие решения, которые обеспечивали бы ему получение максимально возможной прибыли, которая, как правило, зависит от цены продукции и затрат на ее производство и реализацию.

В условиях административной экономики учет затрат на производство продукции для предприятия формировал систему показателей, оцениваемых на вышестоящих уровнях, поэтому, суммы этих затрат часто намеренно занижались. В настоящее время использовать методы учета затрат, установившиеся при административной экономике, нецелесообразно, поэтому следует обратить особое внимание на разработки зарубежных ученых в этом направлении, а также формировать собственную методическую базу.

**II. Постановка проблемы.** В зарубежной экономической литературе проблемам учета затрат, их классификации и оценки уделено значительное внимание, в частности, в трудах Хорнгрена Ч.Т. [5], Фостера Дж. [5], Шеремета А.Д. [6], Друри К. [3] Сделан, в частности, акцент на особой роли затрат в формировании финансовых результатов работы предприятия, их планировании и прогнозировании, измерении различных видов рисков предприятия. Особенно важным, на наш взгляд, нужно считать то, что зарубежные экономисты рассматривают как реально понесенные предприятием затраты, так и те, которые предприятие могло бы понести в альтернативной ситуации. К сожалению, в Украине еще не настолько развита методическая база формирования и оценки затрат в целях управленческого учета на предприятиях. Наиболее известны публикации по этим вопросам таких авторов, как Бугынец Ф.Ф. [1], Голов С.Ф. [2], Лень В.С. В то же время, теоретическая и методологическая база формирования затрат предприятия в управленческом учете в Украине еще сформирована недостаточно, в частности, слабо рассмотрены возможности оценки альтернативных затрат на предприятии, вопросы их прогнозирования и планирования в условиях рынка.

В связи с этим, целью публикации является формирование состава затрат в целях повышения эффективности управления предприятием.

**III. Результаты исследования.** Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Другое дело – затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы». В своей основе все эти понятия означают одно и то же – затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Так, в словаре русского языка С.И. Ожегова для обозначения этих терминов приводятся следующие определения: «...издержки – израсходованная на что-нибудь сумма, затраты»; «...затрата – то, что истрачено, израсходовано»; «... расход - 1) затрата, издержки;

2) потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели» [2].

Термин «издержки» применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предпринятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Явные (расчетные) издержки - это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.

Любое решение предполагает выбор наилучшего из возможных альтернативных вариантов. Предпочтя одну альтернативу, предприятие отказывается от других. То, от чего оно отказалось, - это его потери, которые экономисты называют затратами. Альтернативная стоимость (затраты) (opportunity cost) - это ценность лучшей из альтернатив, отвергнутых в процессе выбора. [1]

Суть альтернативной стоимости заключается в том, что в расчет принимаются только две лучшие альтернативы и альтернативной стоимостью выбранной альтернативы является ценность (для предприятия, а не вообще) отвергнутой альтернативы. Поэтому альтернативная стоимость объективна и субъективна одновременно. Она объективна, потому что существует всегда, когда предприятие выбирает. Вместе с тем значение альтернативной стоимости субъективно, так как зависит от того, кто делает выбор.

В современной экономической литературе используются десятки классификаций затрат. Но принципиальны только два подхода ко включению результатов того или иного действия в затраты. Либо включаются в затраты только то, за что платили деньги, - это бухгалтерские (явные, внешние) затраты, либо подход к затратам шире и их рассматривают как потери - это экономические затраты (явные и неявные в сумме).

Бухгалтерские (явные, внешние) затраты - это платежи внешним поставщикам или начисленные расходы (в первую очередь, амортизационные отчисления). В экономической теории используется упрощенный способ расчета бухгалтерских затрат, не учитывающий особенности постоянно меняющегося национального законодательства и включающий:

- расходы на сырье и материалы;
- амортизационные отчисления;
- арендную плату;
- расходы по обслуживанию долга (сумма процента);
- эксплуатационные расходы (плата за электричество, тепло, расходы на эксплуатацию машин и механизмов и прочие);
- расходы по оплате труда (заработная плата, премиальные, начисления на фонд заработной платы, а также прочие расходы, связанные со стимулированием труда и вложениями в человеческий капитал).

Для предварительного анализа вариантов решений такой подход вполне достаточен. В реальной практике бизнеса расчет должен быть более тщательным как с позиций бухгалтерского, так и с позиций управленческого учета. Например, в действительности оборудование изнашивается и морально стареет не так, как это отражается в бухгалтерской книге. Управленческий учет не запрещает вносить соответствующие коррективы в эту статью затрат.

Внутренние (неявные, скрытые) затраты - это затраты ресурсов, принадлежащих предпринимателю (фирме) и не внесенных в отчет о прибылях и убытках и тем самым не ставших явными, бухгалтерскими затратами.

Традиционные составляющие внутренних затрат:

- затраты собственных материалов предпринимателя;
- затраты его капитальных ресурсов (зданий и оборудования);
- затраты принадлежащих ему финансовых ресурсов (например, нераспределенной прибыли);
- затраты на акционерный капитал или средства, вложенные собственниками в некорпоративное предприятие:
- вложения в проект или долгосрочную сделку;
- вмененные затраты, равные недополученной прибыли, которую можно было получить от реализации продукции, вытесненной из-за дефицита оборудования или других ресурсов;
- затраты труда, измеряемые возможной заработной платой собственника бизнеса (если самая выгодная альтернатива - это наемная работа в другом месте), или нормальная прибыль (в случае, если выгоднее продолжать самостоятельный бизнес в иной сфере).

Экономическая прибыль есть выручка за вычетом экономических затрат. Она обладает преимуществом перед бухгалтерской прибылью, поскольку если экономическая прибыль больше нуля, то соответствующая деятельность выгодна. Например, были получены дивиденды в размере 20% годовых. Это может быть приемлемо, если банковский процент был равен 10%. Но это же самое при 25% по депозитам показывает экономические убытки в размере 5% при прочих равных нулю затратах.

В зарубежной экономике, в процессе формирования рынка, как и сейчас в Украине неявные затраты не замечали ни бухгалтеры, ни финансовые аналитики. Учет затрат строился на выполнении бухгалтерских функций: отражение затрат исключительно в том случае, если они подтверждены соответствующими документами. Однако, в рыночной экономике у предприятия есть и другие функции - экономические.

Управленческий учет стал необходимостью именно в условиях управления производством. Поскольку,

именно в условиях планирования производства было отмечено, что производство одного вида продукции может привести к потере от сокращения производства другого вида. В этом случае потерянную прибыль стали называть вмененной - это первая категория измерения экономических затрат в управленческом учете.

В системе национальных счетов США имеется статья «условно начисленная арендная плата». Она увеличивает ВВП на размер усредненной арендной платы, которую собственник мог бы получить за аренду своего дома, где он сегодня живет сам. Здесь, прежде всего, и наблюдается экономический подход к затратам. Однако, в современном украинском управленческом учете, экономические затраты, практически не учитываются.

Экономическая добавленная стоимость (EVA) - самый известный пример использования концепции экономической прибыли в современном финансовом менеджменте. Главная его особенность заключается в том, что EVA нацелена в основном на оценку результатов фирмы в целом. Редко встречается применение EVA для подразделения; она совсем отсутствует на уровне бизнес-процессов. [3]

При расчете EVA происходит уменьшение чистой прибыли компании от операционной деятельности после вычета налогов (NOPAT - net operating profit after taxes) на стоимость использования капитала компании, включая и акционерный капитал компании. Наиболее распространенный вариант формулы для расчета EVA выглядит следующим образом:

$$EVA = NOPAT - K \times WACC \quad (1)$$

$$\text{где } NOPAT = EBIT \times (1 - T) \quad (2)$$

где EBIT — величина дохода до уплаты налогов и процентов; T - ставка налогообложения дохода; K - капитал компании; WACC - средневзвешенная стоимость капитала (waited average cost of capital):

$$WACC = (D/V) \times R_d \times (1 - E) + (E/V) \times R_e \quad (3)$$

где D - сумма долга; E - рыночная капитализация компании; V - стоимость компании (рассчитывается как сумма D и E); R<sub>d</sub> - рыночная стоимость долга (банковский процент); R<sub>e</sub> - доходность акционерного капитала; T - ставка корпоративного налога на прибыль.

Если EVA положительна, то компания создает акционерную стоимость. Отрицательная же EVA показывает, что стоимость компании снижается. При расчете EVA вносятся многочисленные поправки даже к международным стандартам бухгалтерской отчетности (до 164 поправок).

Концепция EVA была разработана и зарегистрирована в начале 1990-х годов компанией Stern Stewart & Co. Вскоре EVA стала активно использоваться многими корпорациями США и некоторых других стран (например, AT&T, Quaker Oats, Briggs & Stratton, Coca-Cola). Сегодня EVA используется более чем в 250 лидирующих компаниях с мировым именем. Статистика показывает, что котировки акций вырастают в среднем на 30% только за первую неделю торгов после объявления о внедрении EVA.

Сама по себе EVA не давала бы таких результатов, если бы на предприятиях не внедрялась новая философия движения денежных, товарных и инвестиционных потоков, а также принципиально новая система поощрения сотрудников. Например, в Coca-Cola компенсации менеджеров, начиная с определенного ранга, наполовину зависят от показателей добавленной экономической стоимости, а в компании Transamerica 100% ежегодных премий базируются на EVA [7].

**IV. Выводы и предложения.** Таким образом, теоретическая и методическая база управленческого учета затрат на современном этапе в Украине сформирована недостаточно. Прежде всего, существенным моментом ее совершенствования должно стать формирование системы учета экономических затрат. Нужно отметить, что эти затраты на практике, учитываются опытными менеджерами, руководителями предприятий, финансовыми аналитиками, однако, методологическая база их учета развита и используется слабо. Нами рассмотрен один из распространенных в мировой практике методов учета экономических затрат и использования их в оценке результатов работы предприятия, который на наш взгляд вполне применим для использования в отечественной практике управленческого учета.

#### Источники и литература

1. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: Курс лекцій: Навч. посіб. - Житомир: ПП "Рута", 2000.
2. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. - К.: Скарби, 1998.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов. Пер. с англ. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит, 1998.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік. - Д.: Наука і освіта, 2000.
5. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. - М.: Финансы и статистика, 2001.
6. Шеремет А.Д., Волков И.М., Шапигузов С.М. и др. Управленческий учет: учебное пособие / Анатолий Данилович Шеремет (ред.). - 2-е изд., испр. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.
7. Snaked, I., Allen, M. and Leroy P., 'Creating Value Through EVA® - Myth or Reality, Journal of Strategy and Business, Issue 9, Fourth Quarter 1997.