

Первоочередным вопросом при осуществлении проверки доходов организации является установление порядка учета выручки – отдельно по каждому виду оказываемых услуг или котловым способом. Дело в том, что доходы организациям жилищно-коммунального хозяйства приносят экономически различные виды деятельности: отопление, водоснабжение и канализация, обслуживание жилого фонда, подогрев воды (горячее водоснабжение), вывоз мусора, прочие коммунальные услуги. Существующая система разработки и утверждения тарифов базируется на оценке сложившихся в организациях расходов. В этой связи проверка правильности ведения раздельного учета доходов от различных видов оказываемых услуг и соотношения их с понесенными затратами позволяет проконтролировать обоснованность установленных тарифов, что, в свою очередь, важно для проверки правильности дотаций и компенсаций из бюджета. Правильность отражения операций, послуживших основанием для отражения на счетах по учету выручки от реализации, целесообразно установить в ходе сопоставления данных, отраженных в соответствующих бухгалтерских регистрах с первичными документами.

Применение данной методики позволяет более эффективно достигать поставленных перед ведомственным контролем целей по осуществлению общего надзора за деятельностью подведомственных организаций, что в свою очередь, будет способствовать повышению эффективности их работы.

*СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:*

1. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000. – 318 с.
2. Мстиславский, В.А. Ведомственный контроль: состояние и перспективы / В.А. Мстиславский, И.Р. Соколова // Финансы. – 2005. – № 3. – С. 46–48.
3. Филиппов, Д.Ю. Аудит унитарных предприятий: практ. пособие / Д.Ю. Филиппов; под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 185 с.

## СУЩЕСТВУЮЩАЯ МЕТОДИКА ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ЛЕСОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И НЕОБХОДИМОСТЬ ЕЕ РАЗВИТИЯ

*А. В. Кудрявцева, БГСХА*

**Введение.** Рыночная экономика, направленная на получение максимальной прибыли, требует повышения эффективности производства, в том числе и за счет экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия. Такой анализ дает возможность выявлять резервы повышения эффективности производства и выработать необходимую стратегию и тактику развития предприятия.

Повышение экономической эффективности лесного хозяйства – одна из первоочередных задач, стоящих перед предприятиями этой отрасли. Эта задача теснейшим образом связана с главным назначением лесного хозяйства – обеспечением потребностей народного хозяйства страны в древесине и других продуктах и полезных леса. Методика экономического анализа лесохозяйственной деятельности должна учитывать особенности, вытекающие из специфики лесохозяйственного производства, которое отличается от других видов производств, прежде всего, сравнительно большой продолжительностью производственного цикла. Из-за длительности процесса лесовыращивания результаты производственной деятельности за короткий период (квартал, месяц) и даже за год нельзя оценить по количеству и качеству произведенной продукции. Об успешности работы можно судить только на основе оценки выполнения плана по отдельным комплексам работ.

**Основная часть.** Вопросы экономического анализа лесохозяйственной рассматривались в трудах таких авторов как А.А. Родигин, Е.Г. Мальцева, С.В. Кумейко, А.Д. Янушко, В.Л. Джикович, П.В. Васильев, В.Д. Арещенко, М.М. Санкович, И.В. Воронин, Н.И. Кожухов, Г.И. Воробьев, Г.Н. Рукосуев и др. [9; 12; 4; 2; 1; 10; 3; 8; 11] Однако до настоящего времени не разработана методика экономического анализа лесохозяйственной деятельности, которая наиболее полно учитывала бы особенности данной отрасли, как специфические факторы, влияющие на себестоимость и другие показатели. Вышеперечисленные ученые и практики в своих исследованиях уделяли основное внимание выполнению производственной программы и эффективности отдельных видов работ и мероприятий, проводимых в рамках лесохозяйственной деятельности. В этих работах совершенно недостаточно уделено внимания факторам формирования себестоимости выполненных работ и произведенной продукции, а отсюда и поиску резервов ее снижения за счет специфических для этой отрасли факторов.

В трудах данных авторов больше рассматриваются объекты экономического анализа лесохозяйственной деятельности, а не методика и организация экономического анализа этих объектов. Так, А.Н. Едошин перечисляет следующие объекты экономического анализа лесохозяйственной деятельности: «выполнение плана операционных мероприятий по видам работ, объемам, качеству; затраты на единицу работ; выполнение плана по труду

и заработной плате, производительность труда; показатели по использованию основных механизмов (тракторов, лесопосадочных машин); приживаемость лесных культур; выход стандартного посадочного материала на единицу посевной площади в питомнике; сортность заготовленных семян; источники финансирования операционных затрат (ассигнования из бюджета, собственные средства)». [5, с. 284] А.А. Родигин и др. отмечают, что объектами анализа текущей лесохозяйственной деятельности выступают: «выполнение производственной программы по объему работ и мероприятий, производительность труда и использование фонда заработной платы, использование основных производственных фондов лесного хозяйства, затраты на единицу работ и общая сумма затрат, выполнение плана мобилизации собственных средств». [9, с. 168]

Однако мы поддерживаем мнение авторов, которые под объектом понимают то, на что направлена познавательная деятельность, а под предметом – отдельные стороны, свойства, отношения в объекте, которые изучаются только данной наукой.

На основании вышеизложенного, можно заключить, что объектом экономического анализа лесохозяйственной деятельности являются виды работ лесохозяйственной деятельности и результаты их проведения, которые характеризуются системой взаимосвязанных показателей.

Предметом же анализа лесохозяйственной деятельности, по нашему мнению, являются устойчивые причинно-следственные связи, познание которых позволит комплексно оценить результаты лесохозяйственной деятельности и выявить резервы повышения эффективности функционирования предприятий данной отрасли.

Следует отметить, что в лесном хозяйстве отсутствуют показатели прибыли и рентабельности, однако применяется сравнение доходов с расходами в целом по производству. Доходом служит выручка от реализации древесины от рубок ухода и других видов продукции в процессе лесовыращивания, охраны и защиты леса. Объем реализации такой продукции является небольшим, поэтому имеет место превышение расходов над доходами по лесному хозяйству. Сумма расходов по лесному хозяйству формирует себестоимость выполненных работ. В себестоимости находят выражение все затраты предприятий лесного хозяйства, связанные с выполнением мероприятий в рамках лесохозяйственной деятельности. Задачами анализа себестоимости в лесохозяйственной деятельности, по нашему мнению, являются следующие:

- выявление резервов снижения затрат на проведение работ по лесохозяйственной деятельности;
- объективная оценка выполнения плана по себестоимости и ее изменения относительно прошлых отчетных периодов;
- обеспечение центров ответственности по затратам необходимой аналитической информацией для оперативного управления формированием себестоимости выполненных работ;
- содействие выработке оптимальной величины плановых затрат на отдельные виды работ.

По нашему мнению, основным экономическим объектом анализа лесохозяйственной деятельности должна стать именно себестоимость выполненных работ и произведенной продукции, а также поиск резервов ее снижения. Следует особо отметить, что лесное хозяйство – это специфическая сфера жизнедеятельности человека, обладающая рядом особенностей. Деятельность лесного хозяйства, помимо постоянного обеспечения потребностей народного хозяйства и населения в древесине и других продуктах леса, направлена также на сохранение защитных, климато- и водорегулирующих, санитарно-гигиенических, оздоровительных и иных полезных функций лесов, которые содействуют росту производительности труда в других отраслях народного хозяйства или сохранению и улучшению природной среды для жизнедеятельности самого человека. Поэтому сам поиск резервов снижения себестоимости выполненных работ и произведенной продукции в лесном хозяйстве является весьма сложным и должен быть подчинен принципу сохранения всех качественных параметров лесных угодий.

Так, первым этапом в анализе лесохозяйственной деятельности ученые, экономисты [9, с. 168; 10, с. 254] выделяют анализ выполнения плана по объему и качеству работ. Производственная программа по лесному хозяйству представляет собой номенклатуру и объемы работ, подлежащих выполнению за год. Она отражает лесоводственную необходимость работ и мероприятий, в увязке с возможностями выделения средств на их проведение. Все виды работ, включенные в план, должны быть выполнены в полном объеме. Основным источником информации для анализа выполнения производственной программы являются данные отчета по форме 4-лх «Отчет о выполнении производственного плана по лесному хозяйству».

А.А. Родигин и др. отмечают, что при оценке выполнения плана по объему и качеству работ по лесному хозяйству следует учитывать, что «перевыполнение плана по отдельным видам работ возможно за счет снижения затрат на единицу работ, без ущерба для качества, а также за счет перевыполнения плана мобилизации собственных операционных средств». [9, с. 167] Автор утверждает, что «эффективность текущей деятельности оценивается путем сопоставления фактических экономических показателей с планом за анализируемый период и с показателями передовых методов работы с применением новой техники. Выводы анализа текущей деятельности служат для разработки проекта плана на предстоящий плановый период». [9, с. 167]

Наибольшее внимание уделяется вопросам определения реальной экономической эффективности затрат в лесном хозяйстве.

В экономической теории и практике встречается ряд точек зрения в решении проблемы определения экономической эффективности затрат в лесном хозяйстве.

Изучая данную проблему В.Л. Джикович отмечает, что «некоторые выдвигают в качестве продукции лесовыращивания запасы древесины в спелых насаждениях, считая, что эффект произведенных затрат в виде запаса леса на корню подвергается оценке по лесным таксам, экономическая сущность которых отнюдь не соответствует стоимости леса и тем более цене древесины; в рассматриваемой концепции проблема одновременности затрат и эффекта «снимается» исчислением всех затрат по нормам и ценам текущего момента («восстановительная стоимость»), а продукция – по таксам, действующим в данный момент». [4, с. 123]

Другие авторы, как утверждает В.Л. Джикович, «ищут решение задачи в расчленении длительного процесса на ряд этапов и соответствующих им частных эффектов (закладка культур и их выращивание до смыкания крон, уход за молодняками) с тем, чтобы уменьшить разрыв во времени между затратами и реализацией эффекта. Продукцией лесовыращивания эта концепция признает не древесину, а сам лес, как сложнофункционирующий объект, создаваемый в результате производственных процессов (выращивание культур до смыкания крон)». [4, с. 123]

Третья группа авторов исходит из того, что «эффект осуществляемых лесохозяйственных мероприятий воплощается не в конечном их результате (выращенный и улучшенный лес), а в непосредственном результате выполненной работы или даже в самой этой работе (как услуге). Эффективность мероприятий в этой схеме должна определяться не стоимостью произведенного продукта и не размером прибыли, поскольку обе эти категории неприложимы к отдельным работам, а экономией на себестоимости работ. В связи с четким определением самого эффекта и объекта, в котором он воплощается, а также кратковременностью времени между моментом затрат и получением эффекта, вся проблема оценки эффективности весьма упрощается. Но слабостью этих способов является то, что в них оценивается эффективность выполнения работ, а экономическое обоснование самих работ не определяется». [4, с. 123]

В состав лесохозяйственной деятельности входит широкий круг работ и мероприятий, связанных с воспроизводством лесных ресурсов. Важным лесохозяйственным мероприятием по формированию и выращиванию лесных насаждений и, в то же время, источником получения товарной древесины для народного хозяйства являются рубки ухода.

И.В. Воронин, М.А. Куликов, В.Д. Арещенко, Г.И. Воробьев и др. [3, с. 106; 1, с. 67; 11, с. 283] отмечают, что «анализ этих работ должен проводиться по двум направлениям: с одной стороны, какое количество товарной древесины получено от рубок ухода по сравнению с планом и проектом лесоустройства и, с другой стороны, как отразились проведенные работы по уходу за лесом на состоянии и росте насаждений». [3, с. 106]

По мнению В.Л. Джиковича, экономическую эффективность рубок ухода можно определить методом расчета основных показателей общей и сравнительной эффективности. «При сметно-бюджетном финансировании рубок ухода не определяется прибыль, потому при расчете экономической эффективности рубок ухода необходимо определить прибыль как разницу между ценой и полной себестоимостью лесопродукции». [4, с. 188]

Оценку сравнительной эффективности различного удельного веса рубок главного и промежуточного пользования в общем объеме лесозаготовки В.Л. Джикович предлагает проводить через показатель годового экономического эффекта, определяемого по следующей формуле:

$$\mathcal{E}_r = [(C_1 + E_n K_1) - (C_2 + E_n K_2)] * (Q_1 + Q_2) - (y_1 - y_2) Q_2, \quad (1)$$

где  $\mathcal{E}_r$  – годовой экономический эффект или убыток (удорожание);  $C_1$  – эксплуатационные затраты при проведении рубок главного пользования;  $K_1$  – капиталовложения при проведении рубок главного пользования;  $C_2$  – эксплуатационные затраты при проведении рубок ухода;  $K_2$  – капиталовложения при проведении рубок ухода;  $E_n$  – нормативный коэффициент эффективности;  $Q_1$  – годовой объем главного пользования;  $Q_2$  – годовой объем промежуточного пользования;  $y_1$  – цена реализации 1 м<sup>3</sup> от рубок главного пользования;  $y_2$  – цена реализации 1 м<sup>3</sup> от рубок ухода.

Размер годовой экономии или удорожания определяется с учетом поправки на снижение рентабельности из-за увеличения удельного веса низкокачественной древесины, получаемой в порядке рубок ухода. Эти потери при расчете экономической эффективности должны быть вычтены из суммы годовой экономии или добавлены к убытку, если увеличение удельного веса рубок ухода приводит к отрицательному экономическому эффекту. Эти потери определяются сравнением суммы прибылей по вариантам:

$$P = \frac{(P_1 + P_2) - (C_1 Q_1 + C_2 Q_2)}{C_1 Q_1 + C_2 Q_2} - \frac{(P_1 + P_2) - (C_1 Q_1 + C_2 Q_2)}{C_1 Q_1 + C_2 Q_2}, \quad (2)$$

где  $P_1$  и  $P_2$  – сумма годовой реализации при проведении главных и промежуточных рубок;  $C_1$  и  $C_2$  – себестоимость 1 м<sup>3</sup> при проведении главных и промежуточных рубок;  $Q_1$  и  $Q_2$  – объем рубок главного и промежуточного пользования. [4, с. 189]

При проведении рубок ухода за лесом достигается двойная цель – уход за насаждениями и получение лесоматериалов. Поэтому при уменьшении рентабельности лесозаготовок в результате увеличения удельного веса промежуточного пользования в общем объеме лесозаготовки должны приниматься во внимание и их лесоводственный эффект и народнохозяйственная эффективность увеличения местных источников лесопользования, обеспечивающих в конечном счете прирост национального дохода страны. Положительные результаты рубок ухода как воспитательного мероприятия выражаются в улучшении состава насаждений, повышении к возрасту спелости количества и качества деловой древесины, улучшении водоохраных, защитных и других полезных свойств леса.

Следует заметить, что данная методика оперирует величиной «себестоимость 1 м<sup>3</sup> при проведении промежуточных рубок», которая не исчисляется в настоящее время и, как отмечает сам автор [4, с.270], не исчислялась ранее. Если же предположить, что для проведения данного анализа следует исчислить себестоимость продукции при проведении промежуточных рубок, то В.Л. Джинович не обосновывает, какие затраты она должна включать, каким образом должны быть отнесены общепроизводственные и общехозяйственные расходы на производство данной продукции.

В. Д. Арещенко, Г. И. Воробьев и др. считают, что в общем виде формула для определения экономической эффективности рубок ухода в насаждении имеет следующий вид:

$$K_{э.р.у.} = (\Sigma Д + (T_y - T_{oy}) - \Sigma С) / (\Sigma С + E_n * K), \quad (3)$$

где  $\Sigma Д$  – сумма доходов от реализации продукции всех видов рубок в насаждениях с учетом их повторяемости;  $T_y$  – таксовая стоимость запаса насаждений в возрасте главной рубки, пройденного рубками ухода;  $T_{oy}$  – таксовая стоимость запаса насаждений в возрасте главной рубки, не подвергшегося рубкам ухода;  $\Sigma С$  – суммарная себестоимость рубок ухода;  $K$  – капитальные вложения, необходимые для организации и проведения рубок ухода;  $E_n$  – нормативный коэффициент экономической эффективности в лесном хозяйстве. [1, с. 67; 11, с. 283]

Данная методика, по нашему мнению, также имеет свои недостатки. Рубки ухода за лесом проводятся в насаждениях с момента смыкания молодняков и заканчиваются за 10–20 лет до главной рубки, т.е. охватывают временной период, исчисляемый десятками лет. В связи с этим, исчислить сумму доходов от реализации продукции всех видов рубок в насаждениях с учетом их повторяемости, суммарную себестоимость рубок ухода, а также сумму капитальных вложений, необходимых для организации и проведения рубок ухода практически не представляется возможным. Кроме того, коэффициент экономической эффективности рубок ухода теряет свое практическое значение, так как к моменту его исчисления, насаждения уже достигли возраста главной рубки.

В. Д. Арещенко отмечает, что «в лесохозяйственной практике экономическая эффективность рубок ухода чаще всего определяют по упрощенной формуле через показатель рентабельности ( $P = П/С * 100$ ). В этом случае эффект, реализуемый при главной рубке в виде дополнительной продукции за счет лучшего состава и качества насаждений, не учитывается, что создает впечатление о неэффективности осветлений и прочисток. Экономическая эффективность рубок ухода существенно зависит от выхода ликвидной и деловой древесины. С этими показателями связана величина доходности». [1, с. 67]

Прибыль характеризует итоговый финансовый результат производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Однако для оценки эффективности производства необходимо сопоставить ее величину с производственными затратами, т.е. рассчитать рентабельность производства. А. Д. Янушко отмечает, что «рентабельность лесохозяйственного производства установить сложно. Это связано с тем, что леса Беларуси имеют нарушенную возрастную структуру, в результате чего размер ежегодного лесопользования составляет лишь 45 % от ежегодного прироста древесины. К тому же древесина – главный, но далеко не единственный продукт лесовыращивания. Потому при определении экономической эффективности лесохозяйственного производства следует учитывать все виды продукции, которые находят отражение в государственной статистике. Валовой доход лесохозяйственного производства включает, таким образом, лесной доход (ЛД), получаемый при реализации леса на корню и собственные средства от реализации продукции промежуточного пользования, семян, посадочного материала и других платных видов лесопользования (СС). Тогда рентабельность лесохозяйственного производства ( $P_{лх}$ ) составит:

$$P_{лх} = (ЛД + СС - Z_{он}) / Z_{он} * 100, \quad (4)$$

где  $Z_{он}$  – операционные затраты.

Однако данный показатель далеко не исчерпывает экономический эффект, созданный лесхозами в отчетном году. Ведь ежегодный средний прирост древесины не использован. Поэтому, кроме показателя реальной эффективности, целесообразно еще определять ее потенциальный уровень». [12, с. 337]

К сожалению в лесном хозяйстве отсутствуют экономические стимулы для более рационального использования лесных ресурсов. Кроме того, сметно-бюджетная форма финансирования лесохозяйственного производства не способствует снижению затрат на лесовыращивание.

Эффективность лесного хозяйства оценивается по соотношению экономического эффекта и затрат, обусловивших получение данного эффекта в конкретный период. Однако, как отмечает А.Д. Янушко, «фактический эффект в силу длительности времени производства в лесном хозяйстве далеко не исчерпывает всего эффекта, создаваемого предприятиями отрасли. Речь идет о накоплении запаса древесины на корню в силу неполного использования текущего прироста, повышении продуктивности и хозяйственной ценности лесов».[12, с. 341] Кроме того, каждая из предложенных методик по расчету эффективности лесохозяйственной деятельности имеет свои недостатки, связанные, в первую очередь с такой особенностью лесохозяйственной деятельности, как длительность процесса лесовыращивания.

**Заключение.** По нашему мнению, экономический эффект осуществляемых лесохозяйственных мероприятий воплощается не в конечном их результате (выращенный и улучшенный лес), а в непосредственном результате выполненной работы. Эффективность мероприятий должна определяться не стоимостью произведенного продукта и не размером прибыли, поскольку обе эти категории неприложимы к отдельным работам, а снижением их себестоимости и при качественном их выполнении. Именно показатели себестоимости, ассортимента, объема и качества выполненных работ характеризуют текущую лесохозяйственную деятельность предприятий лесного хозяйства. Они и должны стать основой для проведения текущего анализа лесохозяйственной деятельности. Вышерассмотренные недостаточно обоснованные показатели экономической эффективности лесохозяйственной деятельности следует критически использовать при проведении единовременного анализа лесохозяйственной деятельности через большие промежутки времени.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:**

1. Арещенко, В.Д. Экономика и организация лесохозяйственного производства Белоруссии / В.Д. Арещенко, А.Д. Янушко. – Минск: «Ураджай», 1972. – 168 с.
2. Васильев, П.В. Экономика использования и воспроизводства лесных ресурсов / П.В. Васильев. – М., 1963. – 484 с.
3. Воронин, И.В. Анализ хозяйственной деятельности лесхозов / И.В. Воронин, М.А. Куликов. – 2-е изд., перераб. – М.: «Лесная промышленность», 1972. – 160 с.
4. Джикович, В.Л. Экономика лесного хозяйства / В.Л. Джикович. – М.: «Лесная промышленность», 1970. – 320 с.
5. Едошин, А.Н. Бухгалтерский учет в лесном хозяйстве / А.Н. Едошин. изд. 4-е, перераб. и доп. – М.: «Лесная промышленность», 1981. – 296 с.
6. Кожухов, Н.И. Экономика лесного хозяйства / Н.И. Кожухов. – М.: «Лесная промышленность», 1978. – 216 с.
7. Лесной кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 8 июня 2000 г.: одобрен Советом Респ. 30 июня 2000 г. – Мн. – 2004.
8. Программа развития лесного хозяйства Республики Беларусь на 2007–2011 годы: утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 29 декабря 2006 г. № 1760 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2007 г. – № 5. – 5/24468
9. Родигин, А.А. Экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятий лесной промышленности и лесного хозяйства / А.А. Родигин, Е.Г. Мальцева, С.В. Кумейко. – Москва: Лесная промышленность, 1975. – 200 с.
10. Санкович, М.М. Организация производства и управление предприятием лесного хозяйства: учеб. пособие для студентов спец. «Лесное хозяйство» / М.М. Санкович, А.Д. Янушко. – Мн.: БГТУ, 2004. – 271 с.
11. Экономика лесного хозяйства СССР: Учеб. для вузов / Г.И. Воробьев [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1985. – 320 с.
12. Янушко, А.Д. Экономика лесного хозяйства: учеб. пособие для студентов вузов / А.Д. Янушко. – Мн.: УП «ИВЦ Минфина», 2004. – 368 с.

## **УЧЕТ АМОРТИЗИРУЕМОЙ И ЛИКВИДАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

*Н. В. Кожарская, Минский институт управления*

В Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 № 118 «О бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов» (далее – Инструкция № 118) внесены изменения (постановление Минфина от 30.12.2009 № 132 «О внесении изменений в постановление Минфина от 12.12.2001 г. № 118») (далее – Инструкция № 132), касающиеся порядка учета основных средств и вступившей в силу с 1 января 2010 г. перед бухгалтерами встала непростая задача организационно-технического обеспечения учета основных средств, поскольку при использовании показателей ликвидационной (ЛС) и амортизируемой (АС) стоимости возникает необходимость в разработке корреспонденции счетов бухгалтерского учета.

Предлагаем использовать следующие коды субсчетов и аналитических счетов к счету 01 «Основные средства»: