

газообразные (энергетические) ресурсы отходов коммунального хозяйства» как долгосрочного актива с учетом своих специфических особенностей, представляющего собой возобновляемые энергетические ресурсы в виде запасов метана, генерируемые путем разложения отходов коммунального хозяйства в теле полигона под воздействием окружающей среды, извлечение которого на поверхность земли и его дальнейшее использование предполагает эколого-экономическую целесообразность.

С позиции перспектив долгосрочного развития экономики с учетом экологического императива приобретает огромное значение определение энергетического потенциала (метанообразования) как одного из направлений использования альтернативных/возобновляемых источников энергии в контексте устойчивого развития общества. С другой стороны, оценка эффективности инвестированного капитала играет в настоящее время основную роль в принятии решения о целесообразности извлечения биогаза из тела полигона. Согласно понесенным фактическим затратам на генерацию запасов энергетических ресурсов (процесс формирования биогаза) имеется возможность оценить результат и эффективность деятельности предприятий, получаемую с каждой единицы понесенных затрат.

Таким образом нами предложено ведение учета исследуемого долгосрочного актива в двух оценках: по фактическим затратам на генерацию возобновляемого энергетического ресурса и по справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости) используемых возобновляемых энергетических запасов.

В качестве источника формирования исследуемого долгосрочного актива в оценке по исторической стоимости выступает собственный капитал или обязательства организации, осуществляющие извлечение биогаза. В свою очередь, в качестве источника формирования исследуемого долгосрочного актива в оценке по рыночной стоимости выступает привлеченный природный капитал.

<http://edoc.bseu.by>

МЕТОДИКА АНАЛИЗА ОПЕРАЦИЙ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ СЕЛЕКЦИОННЫХ ДОСТИЖЕНИЙ В ПОЛЬЗОВАНИЕ

К.В. Кривицкая, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте, БГЭУ

Аннотация. Проблема увеличения прибыли и повышения уровня рентабельности организаций агропромышленного комплекса является достаточно актуальной. Использование современных методов изучения учетных данных позволяет выявить зависимость между основными экономическими показателями, что может быть использовано для принятия обоснованных управленческих решений и оптимизации основных производственно-экономических показателей с максимальной эффективностью.

В статье сделана попытка определить степень влияния использования селекционных достижений, предоставленных в пользование, на конечный финансовый результат, как организации-правополучателя, так и организации-правообладателя. Предложена методика анализа доходов, расходов и финансовых результатов, полученных от использования селекционных достижений, предоставленных в пользование, в зависимости от варианта использования и вида организации (правополучатель, правообладатель).

TECHNIQUE OF THE ANALYSIS OF OPERATIONS ON PROVIDING SELECTION ACHIEVEMENTS IN USING

K.V.Krivitskaya, associate professor of chair of accounting, analysis and audit in agrarian and industrial complex and transport, BSEU

Abstract. The problem of increasing profits and improving profitability of organizations in the agro-

industrial complex is quite relevant. The use of modern methods for the analysis of credentials identifies the dependency between the main economic indicators that can be used to make justified management decisions and optimize main productive and economic indicators with maximum efficiency.

The article attempts to determine the degree of influence of the use of provided selection achievements on the final financial result of both the organization-right-receiver and the organization-right-holder. The technique for the analysis of profits, expenses and financial results obtained from the use of provided selection achievements depending on the use case and an organization type (the right-receiver, the right-holder) is proposed.

Введение. Современные условия хозяйствования характеризуются активизацией инновационных процессов, увеличением доли нематериальных активов в бухгалтерском балансе, в том числе представленных селекционными достижениями, что в свою очередь приводит к необходимости их эффективного и рационального использования. Организации агропромышленного комплекса могут получать дополнительный доход за счет предоставления прав на имеющиеся селекционные достижения в использование.

Основная часть. На основании проведенного анализа имеющихся методик анализа нематериальных активов таких экономистов как А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев [5,6], Л.А. Бернштейн [2], Н.М. Балакирева [1], А.В. Казин [3], А.А. Турченко [4] установлено, что вопросы анализа селекционных достижений, в том числе предоставленных в пользование не нашли должного отражения. Сложившаяся ситуация объясняется специфическими особенностями данного объекта бухгалтерского учета, имеющимися недостатками в методиках его бухгалтерского учета, которые не способствуют формированию необходимой информационной базы в бухгалтерской и статистической отчетности.

Большинство авторов методик анализа нематериальных активов рассматривают их структуру и динамику, имеющиеся схемы формирования и анализа показателей, на которых базируются данные методики, не учитывают возможность предоставления в пользование. Таким образом, проблема анализа эффективности использования имеющихся селекционных достижений, характерная как для организаций правообладателей, так и организаций правопользователей, остается не решенной.

Целью проведения анализа селекционных достижений, предоставляемых в пользование, является обеспечение руководства своевременной и полной информацией о влиянии данных операций на результат деятельности организации агропромышленного комплекса. Следовательно проведение данного анализа необходимо для внутренних нужд организации — целей управления.

Таким образом, анализ селекционных достижений, предоставленных в пользование, представляет собой систему комплексного анализа, включающую цель его проведения, показатели и методики их расчета, которые позволяют произвести оценку эффективности их предоставления, информационную базу и результатом которого является обоснование принимаемых управленческих решений.

Проведение анализ селекционных достижений, предоставленных в пользование, включает в себя проведение анализа: структуры и динамики лицензионных договоров, на основе которых осуществляется предоставление селекционных достижений в пользование; анализ доходов и расходов от предоставления селекционных достижений в пользование; анализ финансовых результатов от предоставления селекционных достижений в пользование.

При проведении анализа лицензионных договоров по предоставлению селекционных достижений в пользование следует изучить их динамику в стоимостном выражении, структуру заключенных договоров по направлениям предоставления, видам предоставляемых в пользование селекционных достижений, срокам заключения договоров.

На основе ведения аналитического учета доходов и расходов, связанных с предоставлением селекционных достижений в пользование, формируется необходимая информационная база для проведения анализа.

Результаты проведенного изучения по предоставлению селекционных достижений в пользование свидетельствует о том, что показатели доходов и расходов различны для организации правообладателя и правополучателя. Таким образом, проведение анализа доходов и расходов от предоставления их в пользование для организации правообладателя и правополучателя следует проводить отдельно.

Доход организации правообладателя будет складываться из паушального платежа, сумм роялти и штрафных санкций (в случае только предоставления в пользование). При этом суммы роялти, штрафных санкций и сервисных платежей дисконтируются с целью учета фактора времени:

$$D_{\text{предост}} = \sum_{t=1}^n (P_{\text{пауш}} + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot \text{Roi}_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}, \quad (1)$$

где $D_{\text{предост}}$ — доход от предоставления селекционных достижений в пользование, руб.;
 $P_{\text{пауш}}$ — паушальный платеж согласно договору, руб.;
 n — периодичность уплаты роялти согласно договору;
 Roi — величина роялти, подлежащая уплате согласно договору, руб.;
 t — срок на который заключен договор, лет;
 r — ставка дисконтирования, %;
 Sh — величина штрафов, руб.

На практике возможна ситуация когда организация-правообладатель не только предоставляет в пользование имеющиеся селекционные достижения, но и активно использует их в своей деятельности при производстве готовой продукции растениеводства. В данном случае величина общего дохода может быть определена как сумма дохода, полученного от предоставления в пользование, и дополнительно полученного от использования в собственной деятельности (данную величину необходимо дисконтировать):

$$D_{\text{общ}} = D_{\text{предост}} + \sum_{t=1}^n \frac{D_{\text{доп}}}{(1+r)^t}, \quad (2)$$

где $D_{\text{общ}}$ — величина общего дохода, полученного от использования селекционных достижений;

$D_{\text{доп}}$ — величина дополнительно полученного дохода от использования

Для организации-правообладателя важным является минимизация величины расходов, связанных с предоставлением селекционных достижений в пользование. К таким расходам относятся суммы, связанные с оплатой услуг посредника, регистрацией договора, командировочные и другие, связанные с предоставлением в пользование:

$$P = P_{\text{регистр}} + P_{\text{поср}} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{\text{команд}}}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{\text{др}}}{(1+r)^t}, \quad (3)$$

где P — общая величина расходов, связанных с селекционных достижений в пользование;

$P_{\text{регистр}}$ — расходы, связанные с регистрацией договора;

$P_{\text{поср}}$ — расходы, связанные с оплатой услуг посредников;

$P_{\text{команд}} — расходы, связанные с оплатой командировочных расходов работников для контроля за соблюдением выполнения условий договора;$

$P_{\text{др}}$ — другие расходы организации связанные с предоставлением селекционных достижений в пользование.

Организация-правополучатель, как правило, получает доход от использования полученных в пользование селекционных достижений в собственной деятельности, который представлен величиной дополнительно полученного дохода по сравнению с тем уровнем, который был до использования полученного актива.

В этом случае прирост уровня дохода в зависимости от вида актива предоставленного в пользование может быть получен в результате: 1) увеличения урожайности; 2) снижении величины затрат на производство продукции; 3) комбинации указанных факторов.

Если организация-правополучатель осуществляет только предоставление в пользование полученных селекционных достижений, то доход будет исчисляться аналогично организации правообладателю при предоставлении в пользование.

В соответствии с лицензионным договором правополучателю может быть предоставлено право заключения сублицензионных договоров. В этом случае предоставленное в пользование селекционное достижение может быть использовано правополучателем в своей деятельности с одновременным предоставлением другим организациям соответственно величина общего дохода будет исчисляться аналогично общему доходу правообладателя.

Расходы организации-правополучателя при использовании только в своей деятельности включают: расходы в соответствии с заключенным договором ($P_{\text{получ}}$) и дополнительные расходы, связанные как с получением, так и использованием ($P_{\text{доп}}$).

Для организации-правополучателя величина понесенных расходов соответствии с заключенным договором будет соответствовать величине паушального платежа, сумм роялти, штрафов:

$$P_{польз} = \sum_{t=1}^n (P_{наущ}_t + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t} + P_{оп}) \quad (4)$$

Наиболее важным критерием, позволяющим оценивать эффективность данного вида деятельности, является финансовый результат, который проявляется через ряд показателей: прибыль от предоставления в пользование, прибыль от их использования и уровень рентабельности.

Однако, имеющиеся в настоящее время методики анализа финансовых результатов невозможно полностью применить к анализу финансовых результатов от предоставления селекционных достижений в пользование в связи с особенностями данного вида активов.

Под прибылью от данного вида деятельности следует понимать разность между полученными доходами и понесенными расходами, связанными с предоставлением селекционных достижений в пользование. Особенностью данного вида нематериальных активов промышленной собственности является то, что в отличие от активов, имеющих материально-вещественную форму, они могут использоваться несколькими сторонами одновременно; организации правообладатель и правополучатель могут использовать их в своей деятельности (заниматься семеноводством и (или) товарным производством) и (или) предоставить их в пользование другим организациям. Поэтому прибыль от предоставления их в пользование предложено подразделять в зависимости от вида организации (правообладатель и правопользователь); варианта их использования (только предоставление в пользование, получение в пользование, использование в своей деятельности и предоставление в пользование сторонним организациям).

Следовательно, при проведении анализа финансовых результатов у организации-правообладателя величина прибыли, полученная от предоставления селекционных достижений в пользование (без использования их в своей деятельности), рассчитывается как разность между величиной доходов и расходов, полученных от данных операций.

С учетом изложенных ранее формул расчета доходов и расходов организации-правообладателя финансовый результат может быть определен:

$$\begin{aligned} \Pi = & \sum_{t=1}^n (P_{наущ}_t + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}) - \\ & - \sum_{t=1}^n (P_{регистра} + P_{носп} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{команд}_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{оп}_t}{(1+r)^t}) \end{aligned} \quad (5)$$

Если параллельно с предоставлением в пользование организация правообладатель осуществляет их использование в собственной деятельности, то прибыль будет рассчитана как сумма дохода, полученного от операций по предоставлению активов в пользование и дополнительно полученной прибыли от их использования в собственной деятельности уменьшенных на величину расходов, связанных с предоставлением селекционных достижений в пользование.

Сумма дополнительно полученной прибыли правообладателем от использования селекционных достижений может быть получена за счет:

- увеличения объемов производства продукции растениеводства;
- снижения себестоимости продукции;
- увеличения цены на производимую продукцию;
- за счет комбинации указанных факторов.

В целом размер дополнительно полученной прибыли рассчитывается как разность между прибылью, полученной после использования в деятельности селекционного достижения, полученного в пользование и прибылью до его использования.

На основании предложенной методики анализа деятельности по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование, осуществляемой организацией правообладателем, становится возможным планирование снижения расходов, связанных с предоставлением активов в пользование и увеличение прибыли на планируемый период.

Таким образом, организации правообладатели могут использовать различные приемы, направленные на улучшение финансового результата от данного вида деятельности.

Для организации-правополучателя под финансовым результатом от использования полученных в пользование селекционных достижений только в своей деятельности следует понимать разность между величиной дополнительно полученного дохода по сравнению с предыдущим периодом и

величиной расходов, связанных с уплатой сумм, причитающихся правообладателю.

В этом случае прибыль правополучателя ($\Pi_{польз}$) может быть рассчитана:

$$\Pi_{получ} = D_{дон} - P_{получобщ} = D_{дон} - \left(\sum_{t=1}^n (P_{науц} + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}) + \sum_{t=1}^n \frac{P_{дон}}{(1+r)^t} \right) \quad (6)$$

Величина роялти может быть представлена в виде фиксированной суммы, подлежащей оплате в установленные сроки либо динамической величины, представленной процентной ставкой по отношению к объему реализованной продукции или полученной выручки.

Если организация-правополучатель осуществляет только предоставление в пользование, полученных селекционных достижений:

$$\begin{aligned} \Pi = D - P = & \sum_{t=1}^n (P_{науц} + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}) - \\ & - \left(\sum_{t=1}^n (P_{науц} + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}) + \sum_{t=1}^n \frac{P_{дон}}{(1+r)^t} \right) \end{aligned} \quad (7)$$

Организации-правополучатели на основании предложенной методики анализа могут осуществлять мероприятия, направленные на снижение затрат, связанных с получением селекционных достижений в пользование и увеличением прибыли от их использования.

Для оценки прибыльности деятельности по предоставлению селекционных достижений в пользование следует рассчитывать рентабельность. Определение рентабельности селекционных достижений, предоставленных в пользование ($R_{сдпольз}$), имеет некоторые особенности, обусловленные вариантами их использования, и видом организации.

Следовательно, при определении данного показателя для организации правообладателя при варианте предоставления только в пользование:

$$\begin{aligned} R_{сдпольз} = & \left(\sum_{t=1}^n (P_{науц} + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}) - \right. \\ & \left. - (P_{регистр} + P_{носп} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{команд} t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{др} t}{(1+r)^t}) \right) \div C_{сд} \end{aligned} \quad (8)$$

при варианте использования в своей деятельности и предоставления в пользование другим организациям:

$$\begin{aligned} R_{сдпольз} = & \left(\sum_{t=1}^n (P_{науц} + \sum_{t=1}^n \frac{n_t \cdot Rol_t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{Sh_t}{(1+r)^t}) - \right. \\ & \left. - (P_{регистр} + P_{носп} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{команд} t}{(1+r)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{P_{др} t}{(1+r)^t}) + \sum_{t=1}^n \frac{\Pi_{дон} t}{(1+r)^t} \right) \div C_{сд} \end{aligned} \quad (9)$$

Следует отметить, что при определении показателя рентабельности селекционного достижения, предоставленного в пользование у организации-правообладателя под стоимостью актива ($C_{сд}$) понимается его балансовая стоимость, у организации-правополучателя данная стоимость равна величине паушального платежа и дополнительных расходов по доведению актива до состояния готовности. Рентабельность селекционного достижения, предоставленного в пользование, для организации правообладателя ($R_{сд}$) определяется следующим образом:

$$R_{cd} = \frac{\Pi_{доп}}{C_{cd}} \cdot 100 \% \quad (10)$$

где $\Pi_{доп}$ — разница между величиной прибыли, полученной за счет использования предоставленного селекционного достижения в пользование и величиной прибыли до его использования;

C_{cd} — стоимость селекционного достижения, предоставленного в пользование.

При расчете рентабельности селекционного достижения, предоставленного в пользование, необходимо учитывать и тот факт, что возможно как предоставление в пользование на основании заключенных договоров, так и использование в своей деятельности. Резюмируя выше изложенное отметим, что общий показатель рентабельности нематериальных активов промышленной селекционного достижения как предоставленного в пользование, так и используемого в собственной деятельности будет равен сумме процента рентабельности селекционного достижения, предоставленного в пользование, и рентабельности селекционного достижения, предоставленного в пользование другим организациям.

Выводы. Таким образом, проведение анализа селекционных достижений, предоставленных в пользование, позволяет контролировать эффективность их использования, как в целом, так и по направлениям, а так же размеры влияния факторов на финансовый результат.

Предложенная методика экономического анализа селекционных достижений, предоставляемых в пользование, раскрывает механизм формирования доходов и расходов; позволяет проводить конструирование вариантов формирования финансовых результатов, полученных от их предоставления в пользование; а также количественно и качественно оценить факторы, оказывающие влияние на динамику основных экономических показателей. Информация, полученная в результате проведенного экономического анализа, обеспечивает своевременность принятия мер, направленных на повышение эффективности использования селекционных достижений, предоставленных в пользование.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Балакирева Н.М. Нематериальные активы: учет, аудит анализ / Н.М. Балакирева. — М.: Эксмо, 2005. — 416 с.
2. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности / Л.А. Бернштейн. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 624 с.
3. Казин, А. В. Учет нематериальных активов и анализ доходности объектов интеллектуальной собственности промышленных предприятий: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А. В. Казин; Саратовский гос. соц.-экон. ун-т. — Саратов, 2006. — 195 с.
4. Турченко А. А. Учет и анализ неамортизируемых нематериальных активов : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А. А. Турченко; Саратовский гос. соц.-экон. ун-т. — Саратов, 2008. — 239 с.
5. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. — М.: Инфра-М, 2016. — 408 с.
6. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев. — М.: Инфра-М, 2008. — 208 с.