

ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ

С приветствием к участникам Восьмого Международного студенческого научного форума региональных университетов выступили: ректор УО БрГТУ д.т.н., профессор П.С. Пойта; декан экономического факультета УО БрГТУ к.т.н., профессор А.П. Радчук

УДК 657

Кивачук В.С., кандидат экономических наук

Брестский государственный технический университет, г. Брест

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С ПОЗИЦИИ ЗАКОНА ОБРАТНОЙ СВЯЗИ

1. Постановка проблемы. Одной из задач системы бухгалтерского учета как определяющего элемента управления активами и обязательствами (под активами мы понимаем имущество и средства предприятия, приносящие прибыль в настоящее время или в будущем) является установление оптимального уровня раскрытия информации о них. Тезис о том, что «чем более открыта система учета – тем лучше всем» не выдержал критики в период социализма и привел к развалу экономики бывшего СССР. Полная закрытость, которую демонстрировало в 60-е годы 20 века правительство Албании, а в настоящее время проводит правительство КНДР, подтверждает, что истина находится где-то посередине или может смещаться в зависимости от политических целей отдельных государств. Одни ученые в области теории бухгалтерского учета считают, что увеличение открытости повысит достоверность рыночной оценки предприятия, другие – приведет к застою в связи со снижением уровня конкуренции между товаропроизводителями. Сведения о данных активах относятся к конфиденциальной информации, имеют особую ценность и приносят доход до тех пор, пока не могут быть использованы другими субъектами хозяйствования.

В последнее десятилетие к категории успешных относятся предприятия, которые проявляют особые способности в соблюдении принципа скрытности как по отношению к отражаемым активам, так и в интенсивном формировании неосязаемых активов. Причем наличие определенной величины «неучитываемых» активов является для предприятий гарантией сохранения бизнеса как такового.

Появление нового товара в последнее время становится маркетинговой новостью на рынках средств коммуникации, автомобилестроения, компьютеров, лекарств и многих других товаров. Указывается конкретная дата начала массовой продажи изделия в десятках стран, их цена, достоинства перед действующими моделями. Вскользь сообщается, что данный товар разрабатывался 3-5 лет, проведены масштабные научные исследования, позволившие создать особые потребительские качества, и что предыдущая модель с настоящего времени или в скором времени будет снята с производства, просуществовав в лидерах продаж 1-2 года (примеры корпораций Японии, Германии, США – SONY, Canon, BMW, Apple, HP и др.).

Действия бизнеса по соблюдению скрытности посредством системы бухгалтерского учета имеют свои особенности. При успешном (а тем более при неудачном) варианте реализации предпринимательской возможности значительная часть неосязаемых активов и обязательств становится явными. Опережающие действия предприятия по разработке нового товара на протяжении нескольких лет в закрытой для учета форме, в этот момент возвращаются в бухгалтерский учет из будущего и находят свое учетное отражение в настоящее время.

Возникает естественный вопрос: какая часть затрат данных предприятий, являющихся лидерами рынка, скрывается от публичной отчетности для поддержания успеха бизнеса? И являются ли данные действия предпринимателя сокрытием информации в рамках МСФО?

Научная гипотеза. Мы предполагаем, что в реальной бизнес-среде действует закон обратной связи, согласно которому любое изменение в природной среде, вызванное хозяйственной деятельностью человека, «возвращается» и имеет последствия, влияющие на экономику, социальную жизнь и здоровье людей. Наиболее сложным типом связи, чем однонаправленная причинно-следственная связь, является взаимодействие. Взаимодействие представляет собой процесс влияния субъектов производственного процесса друг на друга путем переноса финансовых потоков [14]. Положительная обратная связь обычно приводит к неустойчивой работе системы, что в принципе и является главной целью деятельности предпринимателя.

Основная часть. Рассмотрим поведение, мотивацию и действия главного субъекта в деятельности предприятия – предпринимателя, который в реальной действительности играет ведущую роль по определению смещения момента отражения в бухгалтерском учете хозяйственной операции по оси времени в будущее или в прошлое.

Предпринимательство и предприниматель

Здесь мы должны рассмотреть категорию «предприниматель», поскольку она является определяющей для дальнейшего исследования.

К предпринимателям следует относить всех, кто выполняет названную функцию, в том числе работников организации, а также и тех, кто реализует инновационную функцию импульсивно, эпизодически: экономистов, финансистов, юристов, консультантов и пр.

Предпринимательство, по мнению Й. Шумпетера, не может рассматриваться как профессия, т.к. в этом статусе невозможно находиться длительное время. [16]

Также весьма условным является и идентификация предпринимателей как класса – данная группа не имеет собственной классовой позиции, правда, предпринимателей отличает особый стиль жизни.

Особенностью предпринимателей как общественной группы граждан, является ее принципиальная немногочисленность. Предприниматели – это особый тип склонных к инновационной деятельности людей, которых всегда меньшинство. Большинство никогда не является способным к инновационной деятельности. [16]

Практически все предшественники Йозефа Шумпетера (1883-1950) видели в качестве ведущих мотивов предпринимательской деятельности прибыль. Й. Шумпетер одним из первых представил развернутую трактовку неэкономических мотивов предпринимательства и выделил три основные группы таких мотивов: [16]

– **стремление иметь «свою империю»:** быть полновластным господином в собственном предприятии, которое предприниматель сам конструирует и сам строит, и которое, в случае успеха, полностью отвечает его запросам, потребностям, ценностям;

– **воля к победе:** возможность в рамках собственного «дела» доказать собственную состоятельность, проявить мужество, ум, стойкость в борьбе с конкурентами и другими факторами среды, реализовать себя как личность;

– **радость творчества:** возможность заниматься любимым делом, полностью соответствующим индивидуальным интересам и установкам, возможность видеть конкретные результаты собственных усилий. При этом ключевыми в мотивации предпринимателя являются не факторы результата деятельности (полученный доход, общественное признание, статус и т.п.), а факторы процесса предпринимательской деятельности (поиск нового, возможности для проявления личностных качеств, борьба и преодоление препятствий на пути к успеху и т.д.) [20].

Все указанные мотивы формируют значительную часть неосязаемых активов предприятия. [3].

Особый интерес с позиции неосязаемых активов (и пассивов) представляет часть учетной информации, которая не отражается в бухгалтерском учете осознанно (т.е. является теневой) для реализации определенной цели.

Факты наличия теневой экономики в государстве подтверждают все страны, как на уровне государства в целом, так и на уровне предприятия и домашних хозяйств. Ее наличие можно объяснить одним из основополагающих принципов предпринимательства – принципом скрытности. Там, где основой производства является рыночные отношения – там неизбежно наличие теневой экономики на уровне предприятия, как основного субъекта принципа скрытности [13].

Основные причины ухода бизнеса в тень:

- возрастающая конкуренция;
- программы по снижению риска возможного банкротства;
- работа партнеров в теневом секторе (поставщиков сырья, оптовых покупателей, и т.д.);
- человеческая алчность.

Теневая экономика – это экономическая деятельность, скрываемая от общества и государства, находящаяся вне государственного контроля и учёта. Теневая экономика – это экономические взаимоотношения граждан общества, развивающиеся стихийно, в обход существующих государственных законов и общественных правил.

Доходы этого предпринимательства скрываются и не являются налогооблагаемой экономической деятельностью. По сути, любое предпринимательство, результатом которого является сокрытие доходов или уклонение от уплаты налогов, может считаться теневой экономической деятельностью.

Оценки величины теневой экономики значительно различаются в зависимости от стран. Количественные оценки его масштабов по оценке Госкомстата России колеблются от 25% ВВП до 40-45%. По нашим оценкам, наличие теневой экономики в других странах бывшего СССР имеет близкие к российским значения.

Основным объектом сокрытия является полученная нелегально выручка от реализации теневой продукции, зарплата и не уплаченные налоги.

Осознание и выявление менеджментом «неосязаемых активов» компании, формирование системы их внутреннего учета, позволят повысить объективность оценки стоимости предприятия. Формирование системы управления такими активами даст возможность существенно влиять на рыночную стоимость, регулируя объем публичности сведений о «неосязаемых активах». Менеджер получает инструмент влияния на капитализацию акций, которая в зависимости от текущих целей компании может быть умышленно завышена или занижена. Сделав доступной для инвесторов информацию о части неосязаемых активов, способствующую росту курса акций, менеджер увеличивает рыночную капитализацию компании. Возможность проявлять гибкость при работе с капиталом является одним из важных приемов по его защите.

Принцип скрытности в бизнесе

Защита капитала собственником является догмой – все хотят быть богатыми и здоровыми, а капитал представляет ценность для большинства людей, иначе он не был бы капиталом. Собственник капитала может потерять свой капитал различными способами – прямое хищение, вымывание капитала в связи с действиями государства и конкурентов, влияние рынков и т.д. Однако сохранение тайны о реальной норме прибыли является главным мотивом в защите капитала. Высокая норма прибыли, как магнит, привлекает не только действующий капитал, приводя к его переливу в данную сферу бизнеса, она может «оживить» капитал, находящийся в настоящее время в пассивной форме (форма сокровищ или консервации), стимулировать его переход из формы сокровищ или депозитов в производственную форму. Это неизбежно приведет к росту конкуренции, перепроизводству и потерям капитала у первоначального собственника.

Принцип скрытности – это обязанность и право руководителя предприятия не разглашать приемы и методы получения прибыли перед конкурентами, государством и общественностью.

Принцип скрытности имеет двухстороннюю направленность действий:

1. Скрывать истину (переводить в неосязаемые активы, тем самым занижать отражаемую стоимость активов предприятия);

2. Приукрашивать действительность (завышать потребительские качества товара или услуги).

В одних условиях деятельности капитала предприниматель должен скрывать прибыль, чтобы не привлекать конкурентов, в других – отражать максимальную прибыль (в ряде случаев – не отражающую действительность, завышенную) и скрывать затраты. В таких случаях капиталу выгодно отразить высокую норму прибыли и «отпугнуть» от участия в этом бизнесе конкурентов и последователей.

Главное, что мы обязаны признать, это то, что рыночные отношения вынуждают предпринимателя проявлять скрытность новых приемов и технологий от конкурентов и общества. Цель поддержания скрытности – получение повышенной нормы прибыли в период до широкого распространения новых технологий. Для потенциального потребителя предназначена рекламная компания, которая предполагает сообщение о новом продукте, имеющем определенные потребительские или ценовые преимущества по сравнению с продукцией конкурентов.

Успешное продвижение нового товара или торговой марки является наилучшей иллюстрацией этого явления. Более того, есть средства, доступные удачливому предпринимателю, – патенты, «стратегия» и т.п., – которые позволяют продлить существование его монополистического или квази-монополистического положения, а также сильно мешают конкурентам «догнать» его» [17].

Результат применения новых технологий позволяет собственнику бизнеса иметь повышенную норму прибыли, которая направляется на дальнейшее опережающее развитие технологии и новых видов товаров и услуг. Использование части сверхприбыли на производственную и фундаментальную науку, расширение маркетинговых исследований, капитальные вложения в подготовку кадров, обеспечение работникам дополнительных социальных гарантий, обеспечение коммерческой тайны, оплата услуг аудиторских фирм и другие аналогичные цели, позволяют снизить декларируемую норму прибыли до социально справедливой. Частичное включение указанных затрат в себестоимость продукции позволяет процветающему бизнесу (читай – капиталу) одеть серые одежды. **Не дать обществу возможности усомниться в справедливости цены на товары и услуги, даже если они высоки – вот результат действия принципа скрытности.**

Если человек знает, что следует ожидать от своего соседа или сотрудника по работе, то его действия можно полностью объяснить на основе экономически рациональной деятельности, оптимального распределения ресурсов, максимизации и логики. Его планы предсказуемы, повторяемы и, почти всегда, имеются варианты по их опережению. Получение прибыли, а тем более сверхприбыли возможно только в условиях обмена, когда каждая из сторон считает себя в выигрыше. Для этого необходимо продать товар по цене выше, чем реально оценивает ее продавец, купить товар по цене ниже, чем оценивает ее покупатель. Если продавец расскажет покупателю, сколько он затратил денег на производство и доставку товара, то сделка может не состояться.

Можем привести ряд исследований по теории бухгалтерского учета наших ведущих ученых в этой области по вопросам прозрачности учета и отчетности [2], [7], [8], [10].

Не вступая в дискуссию, мы должны признать, что призывы организовать прозрачный, достоверный учет, каким он был в странах бывшего СССР, после перехода к рыночным отношениям не удается. **Частная собственность и бизнес не могут быть полностью открыты для публичного обсуждения в связи с тем, что исчезнет конкуренция.**

Предприниматель и неиспользуемые возможности

Что же такое предпринимательство и кто такой предприниматель? Почему в факторах производства в послемарксовский период часто звучит эта категория, как определяющий фактор достижения общего финансового результата предприятия? Как должен действовать предприниматель, чтобы достичь поставленной цели? Мы считаем, что предприниматель должен действовать как научный работник, желающий осуществить научное открытие с соблюдением общественных правил, но с нарушением действующей логики [6].

Освоенные многими людьми наиболее распространенные системы формируют правила действий, поведения и мышления людей. Формирование таких правил находит свое выражение в заповедях, законах, стандартах, этикете, приличиях и др. Формируется общественная логика.

И если формирование общественных правил законов, указов и декретов позволяет достигать положительных (ожидаемых) результатов в производстве и быту с меньшими затратами, то в бизнесе, науке и творчестве фиксация систем является существенным барьером. Мы приходим к выводу, что существующая логика, привычки, правила и другие догмы являются препятствием для научного исследования и получения новых знаний. Соблюдение ранее действовавших правил и догм, по нашему мнению, защищает реальность «от умного», заставляет подавляющее большинство идти туда, куда ведет дорога, в то время когда в науке необходимо идти туда, где дороги нет. Мы должны признать, что и предприниматель должен, вернее – вынужден, каждый цикл новации осуществлять с нарушением действующей логики.

Люди всегда проявляют интерес к ранее не решенным проблемам. Особенно, если решение определенной проблемы позволяет получить определенные преимущества по отношению к другим людям. "В любой реальной и живой экономике любое действующее лицо всегда является предпринимателем" [9].

В реальной обстановке в любой данный момент времени существует определенное количество товаров одного вида, которые продаются на рынке по разным ценам. Данная ситуация часто возникает по многим причинам. Тот, кто первым замечает эту разницу цен и имеет свободные деньги, получает прибыльную возможность. Рассматривая рынок, как множество актов купли-продажи, мы видим, что в любой момент существует определенное количество возможностей, которые пока еще не были использованы.

Предпринимателю для успешного ведения бизнеса нужно найти, где существуют неиспользуемые возможности. Он должен обнаружить, где покупатели платят слишком много, а продавцы получают слишком мало, и заполнить пробел, предлагая купить чуть дороже и продать дешевле. Чтобы обнаружить эти неиспользуемые возможности, требуется бдительность.

Итак, **первый этап** для предпринимателя – это на основе бдительности обнаружить неиспользуемые возможности, где продавцы ресурсов продают их дешевле, а покупатели товаров, произведенных из этих ресурсов, готовы платить за них дороже. Как правило, продавцы ресурсов и покупатели товаров находятся на разных рынках. Только введение неосведомленности для общественности открывает возможность появления неиспользованных шансов (и связанных с ними возможностей получения чистой прибыли), а также возможность того, что первый, кто обнаружит истинное положение дел, сможет завоевать соответствующую прибыль путем инноваций, изменений и созидания [9].

Основу для появления неиспользуемых возможностей составляют ошибки людей. Только там, где люди делают ошибки (в том смысле, что не видят наилучших возможностей), могут появиться те возможности для получения дополнительной прибыли, которые создают простор для предпринимательской активности.

Предприниматель замечает эту разницу цен до того, как это делают другие. При этом важно отметить, что покупка ресурсов предшествует продаже конечной продукции, действия предпринимателя основаны на прогнозах, что будущие цены на продукты не будут в точности соответствовать сегодняшним ценам на ресурсы. Прибыль является результатом отсутствия согласованности между рынком продуктов и ресурсов. Успешное предпринимательство состоит в том, чтобы заметить эту несогласованность прежде, чем это сделают другие. "Прибыль появляется в результате того, что предприниматель, оценивающий будущие цены на продукты более правильно, чем другие, покупает некоторые или все факторы производства по ценам, которые с точки зрения будущего состояния рынка, также представляются слишком низкими" [18].

Закон вымывания капитала подтверждает, что наличие множественности цен на рынках приводит к возникновению условий для перелива капитала от одной стороны к другой посредством процесса производства или торговли [6].

Действия предпринимателя всегда связаны с риском. В мире неопределенности каждое предпринимательское решение представляет собой рискованное предприятие. С другой стороны деятельность предпринимателя носит спекулятивный характер.

Вторым этапом после выявления неиспользуемой возможности является защита данной информации от других предпринимателей и общественности, которые готовы также ее использовать в своих предпринимательских целях.

Для повышения защищенности информации предпринимателю необходим «информационный шум», который маскирует ту часть информации, которая ему нужна для целей бизнеса. При этом используются средства массовой информации, «утечка» искаженной информации, соответствующие интервью и др. От второго этапа зависит продолжительность активного использования неиспользуемых возможностей.

Третий этап – осуществление неиспользуемой возможности для производства товаров и услуг, их продвижение, реализация, получении сверхприбыли.

Четвертым этапом является – поиск новой неиспользуемой возможности.

На **пятом этапе** – методом созидательного разрушения перейти от первой неиспользуемой возможности ко второй неиспользуемой возможности. Цикл замкнулся.

Инновационная теория предпринимательства и созидательное разрушение

Инновационная теория предпринимательства связана с исследованиями американского экономиста Й. Шумпетера. Он выделил пять типов (случаев) инноваций и выдвинул концепцию “созидательного разрушения” как условия динамического развития экономики.

Что же такое «инновационная теория предпринимательства» или «инновационное развитие», как принято называть данную категорию в настоящее время в Республике Беларусь. Мы считаем, что данная категория – это не программа конкретных мероприятий, утвержденная коллективным органом управления и растиражированная прессой, выполняя которые предприятия могут выйти и находиться на передовых позициях в сфере бизнеса и побеждать конкурентов.

Ключевое значение в инновационной теории предпринимательства имеет физическое лицо – человек в единственном числе – являющийся носителем инновационных предложений. Причем, в голове этого менеджера должно находиться много вариантов возможных действий предприятия в краткосрочном периоде. Озвучивание или печать этих вариантов приводит к потере их ценности. Практически в средства массовой информации попадают сведения о методах эффективной деятельности предпринимателя после завершения их использования. Это некрологи на прошлые предпринимательские идеи, которые принесли на определенном этапе сверхприбыль[1].

Прибыль получается в результате постоянно меняющейся обстановки, в которой осуществляется экономическая деятельность. Прибыль – это остаток, если он вообще есть, полученный предпринимателем после того, как он выплачивает в соответствии с контрактом согласованные доходы нанятым факторам [18].

Итоговый показатель характеризует для предпринимателя необходимость (немедленно или через определенное время) осуществить “Созидательное разрушение”.

Рассмотрев определения категории «предприниматель» с позиции различных авторов, мы должны сделать несколько выводов.

Первым выводом мы считаем то, что предпринимательские способности человека – это особый дар (и бремя), которые есть у определенной части людей, имеющих развитое абстрактное мышление и которые могут в повседневной деятельности выходить за рамки логических догм и правил.

Второй вывод – предприниматель всегда действует с целью личного интереса. Предпринимательский интерес реализуется в форме получения прибыли, решении научной или технической проблемы, достижении власти над другими людьми (или ее сохранении), достижении военных побед. Это формирует соответствующие сферы предпринимательской деятельности: бизнес, наука, государственная власть, военная сфера и др.

В каждой из отмеченных сфер предприниматель проявляет максимальные усилия для того, чтобы быть первым (или лидером на определенном уровне). Действия предпринимателя могут переходить из одной сферы в другую или пересекаться. Для решения предпринимательского интереса в одной из сфер могут привлекаться предприниматели из других сфер.

Практика подтверждает, что достижение темпов роста в любой сфере деятельности человека, превышающих темпы эволюционного развития, возможно только используя предпринимательские способности. Опережающее развитие человеческого общества осуществляется на основе личного интереса людей, имеющих предпринимательские способности. Деятельность предпринимателя важна не только для рыночной экономики. Примеры деятельности диктатур и государств с директивной экономикой подтверждают, что этим государствам после вхождения в кризис необходимо предпринимательство как средство спасения, как своеобразное лекарство от неумелого управления в новых условиях [12].

«Я представляю предпринимателя не как источник новшеств, но как субъекта, бдительного к возможностям, которые уже существуют и ждут того, чтобы их заметили. Точно также в экономическом развитии предприниматель должен представляться реагирующим на возможности, а не создающим их; использующим прибыльные возможности, а не порождающим их. Без предпринимательства, без бдительности к новым возможностям получения сверхприбыли, долгосрочные выгоды могут остаться неиспользованными» [16] .

Предпринимательская деятельность подразумевает не только поиск новых идей в бизнесе, но создает неопределенность и несение бремени риска. Дорога, по которой идет предприниматель, не имеет внешних страховок.

Используя соответствующие приемы и методы, предприниматель вынужден осуществлять поиск информации, которая подтверждает, что его идея уже кем-то используется или в настоящее время является не задействованной.

На различных этапах развития предприятия реализация новых предпринимательских идей происходит по-разному. **На стадии создания предприятия** происходит реализация идеи предпринимателя на основе анализа рынка, разработки бизнес-плана с учетом цен на ресурсы и организационных условий. При этом уставный капитал, внесенный учредителем, находится в наиболее активной

форме – денежных средств или материальных ресурсов, непосредственно готовых участвовать в производственном процессе в качестве как средств производства, так и предметов труда.

На этапе деятельности предприятия, которое имеет функционирующую технологию по выпуску определенного вида продукции, ситуация не может быть полностью благоприятной. Значительная часть капитала предприятия находится в форме внеоборотных активов – здания, сооружения, оборудование – и использовать их для производства новых видов продукции часто невозможно. Реализация идеи предпринимателя о новации имеет существенные ограничения. Перевод активов из одной формы в другую неизбежно приводит к финансовым потерям. Использование заемного капитала для внедрения новации ведет к удорожанию проекта. Кроме того, в связи с переходом на новые товары возникает необходимость вывода из производства капитала, задействованного в завершающемся проекте.

Данная ситуация привела к разработке Й. Шумпетером теории созидательного разрушения. По его мнению, функция предпринимателя заключается в том, чтобы: "...реформировать или революционизировать модель производства путем применения изобретения или, в более общем виде, непроверенной технологической возможности для производства нового товара или старого новым способом, путем открытия новых источников снабжения материалами или новых рынков сбыта для продукции, путем реорганизации отрасли" [16].

Для Шумпетера сущность предпринимательства заключается в способности вырваться из рутины, разрушить существующие структуры, сдвинуть систему с траектории равномерного кругооборота и потока равновесия. Предпринимательство – это разрушительная, нарушающая равновесие сила, которая выводит рынок из сонного состояния равновесия.

Позиция Шумпетера по оценке предпринимательской деятельности совпадает с позицией Маркса. Они считают, что она (предпринимательская деятельность) является источником эволюционного процесса, который и составляет капитализм. "Открытие новых рынков, внутренних и внешних, и развитие экономической организации от ремесленной мастерской и фабрики до таких концернов, как "U.S. Steel", иллюстрирует все тот же процесс экономической мутации, ... который непрерывно революционизирует экономическую структуру *изнутри*, **разрушая старую структуру и создавая новую** (выделено автором). Этот процесс «Созидательного Разрушения» является самой сущностью капитализма" [16].

В трактовке предпринимательства определенное отличие имеется у Израэля М. Кирцнера, последователя Людвига фон Мизеса в книге «Конкуренция и предпринимательство» [5].

И. Шумпетер считает, что основу в процессе предпринимательской деятельности составляет деятельность предпринимателей-лидеров, которые внедряют новаторские идеи. Однако в реальности сферу бизнеса представляют не только лидеры, но и целый слой "*подражателей*", идущих по следам предпринимателей-лидеров [5].

В то время как именно лидеры временно создают себе сверхприбыль и поднимают экономику и государство на более высокий уровень экономического развития, представители мелкого бизнеса приводят экономику в состояние покоя на новом, более высоком уровне равновесия.

Их активность, восстанавливающая равномерный кругооборот, по нашему мнению, также является предпринимательской деятельностью. Они подражают лидерам, часто работают с низкой прибылью, а в отдельных случаях и с убытками. В эту категорию попадают те предприниматели, которые не смогли своевременно узнать информацию о новациях, кто не смог осуществить перевод иммобилизованных активов в денежные средства для организации нового производства или своевременно получить кредит. Каждый из предпринимателей-лидеров на определенной стадии развития попадает в эту категорию бизнеса. На следующем цикле созидательного разрушения они могут оказаться в роли аутсайдеров или банкротов.

Капиталистическое развитие для Шумпетера состоит из внезапных приливов предпринимательской, инновационной энергии, постоянно заглушаемой подражателями и рутинерами [5].

И предприниматели-лидеры, и предприниматели-подражатели подчинены одной цели – получение прибыли. Каждый из них стремился получить сверхприбыль. Однако в конкурентной борьбе побеждают лучшие и наиболее удачливые. Для того чтобы находиться на высшем уровне, они должны постоянно осуществлять процесс созидательного разрушения, прекращая производство продукции, находящейся на стадии устойчивого снижения рентабельности. При этом, для обеспечения устойчивого состояния бизнеса, созидание новой идеи начинается задолго до того, как выпускаемый товар станет низкорентабельным. Передовые концерны начинают разрабатывать будущий товар сразу же после начала выпуска нового. По наукоемким отраслям этот процесс идет с еще большим опережением, когда на разных уровнях готовности разрабатываются товары трех – четырех поколений. Все это осуществляется в закрытом режиме, часто сопровождается тупиковыми вариантами. При этом, затраты по разработке новых видов продукции достаточно просто отнести на себестоимость выпускаемой продукции, снизить уровень уплаты налогов и скрыть реальный уровень рентабельности.

Предприниматели-подражатели необходимы лидерам. Первые согласны оставлять им часть прибыли от производства товаров, не обеспечивающих сверхприбыли. Главной причиной этого являются особенности технологии созидательного разрушения. Чтобы осуществить внедрение нового то-

вара в соответствии с «непрерывным штормом» Шумпетера необходимо осуществить «разрушение» действующего производства. Причем такое «разрушение» не должно привести к финансовому разорению. То есть, необходимо реализовать действующее оборудование, проработавшее два-три года, и заменить его более совершенным. Кто может выступить покупателем данного оборудования? Без сомнения *кирцнеровский* подражатель активных предпринимателей (лидеров). Пример этого мы видим в настоящее время в действиях ведущих предприятий развитых стран, которые могут позволить себе (или вынуждены) производить замену технологического оборудования после двухлетней эксплуатации, чтобы обеспечивать конкурентоспособность товаров.

Созидательное разрушение, проводимое предпринимателем, является тем источником внешней силы, которая дает новый импульс для ускорения кругооборота капитала предприятия. Особенность его состоит в том, что созидание новых и разрушение уже действующих предпринимательских возможностей находятся по разные стороны от оси вращения активов. Это позволяет создать не просто эффект силы, а создает вращательный момент относительно этой оси.

Анализируя научные труды ученых, мы приходим к выводу, что сосуществование плановой и рыночной экономики предопределяет взаимоотношения предприятий на рынке сырья, финансов, труда и товаров. В этих сферах лицом к лицу встречаются продавец и покупатель. Внутренняя среда предприятий не имеет единой определенной логики. Сфера технологии, управления, учета, отчетности, стимулирования труда, ответственности имеет существенные различия.

В.Ф.Палий считает, что «наступило время теоретических исследований, направленных на улучшение правил финансового учета, их сокращение до разумного и совершенно необходимого уровня. Достоверность отображения хозяйственной деятельности не должна пострадать, а прозрачность всей системы учета возрастать» [5, с. 133].

Отдавая уважение В.Ф.Палию, мы видим, насколько велико в бухгалтерском учете влияние историзма. Социалистическая догма, что бухгалтерский учет должен быть прозрачным имеет даже в кругу крупных ученых в бухгалтерском учете глубокие исторические корни. И если принять (образно) за живой организм, то с каждым производственным циклом этот организм должен все больше обнажаться. И ничего удивительного, что большинство защищенных диссертаций на уровне кандидата экономических наук направлены на поиск (выявление) проблемы, ее анализ, научное осмысление и предложение по введению определенных бухгалтерских регистров, бухгалтерских счетов и субсчетов, предназначенных для повышения уровня прозрачности системы учета конкретного предприятия.

С позиции философии, если есть проблема в повышении прозрачности (кстати, не приходилось за сорокалетний период работы в реальной экономике бурных лет эволюции наших государств как экономисту получать задание от руководства – повысить прозрачность показателей), то где-то рядом должна быть проблема со знаком минус – проблема защиты информации конкретного бизнеса с целью его выживания.

И если действующая научная среда направляет свои усилия на разработку прозрачности, то необходимо направить усилия части молодых ученых на решение антипода прозрачности. Реальному бизнесу в рыночных странах необходима эффективная система бухгалтерского учета, которая обеспечивала бы многоуровневую систему защиты информации от посягательств конкурентов, государства, международной валютной системы, и др.

Для этих целей, по нашему мнению, одним из основных направлений совершенствования системы учета должно стать разработка приемов систематизации данных учета с позиции их аналитичности. В зависимости от степени аналитичности мы предлагаем выделить следующие уровни бухгалтерской информации:

В зависимости от степени аналитичности мы предлагаем выделить следующие уровни бухгалтерской информации:

1 Валюта баланса: на данном уровне представлена наиболее обобщенная характеристика имущества предприятия в денежной оценке с соблюдением исторического принципа.

Актив-пассив: данный уровень иерархии аналитичности включает балансовое обобщение учетной информации о составе и размещении средств предприятия и источниках их формирования в стоимостной оценке. Использование двойной записи позволяет получить равенство итогов сумм статей актива и пассива баланса. Статьи баланса формируются на основе данных синтетических счетов, поэтому равенство сумм статей актива и пассива баланса между собой тождественно сумме всех синтетических счетов в стоимостной оценке.

Синтетические счета: данный уровень аналитичности представлен группировкой хозяйственных операций на основе однородности признаков объектов учета в стоимостной оценке. Данные, формируемые на синтетических счетах – счетах первого порядка – позволяют получить информацию о состоянии и движении активов, собственного капитала и обязательств предприятия и особенностях его деятельности. Сумма в денежной оценке синтетического счета равна сумме в денежной оценке всех субсчетов – счетов второго порядка, открываемых с целью детализации информации синтетических счетов. В свою очередь на субсчетах сгруппированы данные в дифференцированном аналитическом разрезе (аналитические счета - счета третьего порядка). Субсчет – дополнительная группи-

ровка данных аналитического учёта с целью обобщения сведений об отдельных объектах внутри данного синтетического счёта.

Аналитические счета: формируют детализированную информацию с наибольшей степенью детализации, точности и существенности. На данных счетах отражаются данные обо всем имуществе предприятия в натурально-стоимостной оценке. Количество аналитических счетов обусловлено нацеленностью удовлетворения информационных потребностей различных пользователей и собственников. Информационное содержание аналитических счетов обусловлено потребностью принимать управленческие решения.

Интересной в этом плане представляется теория Джузеппе Чербони (1827-1917) –логисмография, которая представляет собой многоступенчатую классификацию, обеспечивающую бесконечную аналитичность учета, в котором все счета персонифицированы, при этом аналитическое разложение счетов называется декомпозицией или дифференциацией, а синтетическое сложение – композицией или интеграцией.

Забалансовые счета: предназначены для обобщения информации об условных правах и обязательствах, о наличии и движении ценностей, не принадлежащих данному предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении. Остатки по данной группе счетов не включаются в баланс предприятия.

Мы считаем, что на каждом предприятии, у которого за отчетный год были несчастные случаи со смертельным исходом, может быть рассчитана сумма Деликта (обязательство предприятия перед работником или другим предприятием, возникшим в связи с нанесением последним вреда), которая должна отражаться в бухгалтерском учете на забалансовом счете.

Деликт может быть представлен как обязательство предприятия перед работником или другим предприятием, возникшим в связи с нанесением последним вреда. Данный вред может возникнуть в связи с нарушением трудового договора по обеспечению безопасных условий труда, в результате чего работник получил на производстве травму или погиб, при нарушении условий выполнения договоров с поставщиками и покупателями, при нарушении экологических норм и нанесении ущерба государству и др. [21].

Деликт – неправомерный акт, не связанный с нарушением контракта, но наносящий ущерб другому лицу. В связи с наличием деликта закон позволяет предъявить гражданский (не уголовный) иск. В английском языке Деликт носит название tort, которое произошло от латинского *tortum* – что-то «искривленное, скрученное, изогнутое». Оскорбление, диффамация преступная небрежность, халатность, нарушение общественного порядка, несоответствие качества продукции, нанесение вреда и вторжение – это всё Деликты (за исключением их возможных уголовных и договорных аспектов) [22].

В большинстве экономической литературы Деликтом называется незаконное действие, правонарушение, вызвавшее нанесение ущерба и влекущее за собой обязанность его возмещения [23]. Деликтом так же можно также назвать частный или гражданско-правовой поступок, влекущий за собой возмещение вреда и ущерба или штраф, взыскиваемые по частному праву в пользу лиц потерпевших. Поэтому Деликтом в области гражданского права вообще называется всякое противоправное действие (все равно, преступление ли это, проступок или простое имущественное повреждение), вторгающееся в личную или имущественную сферу личности и причиняющее ей тот или иной ущерб независимо от существующих между лицами гражданско-правовых отношений. Отличительным признаком Деликта от правонарушений другого рода служит намерение причинить вред и вина, без которой, за некоторыми исключениями, не существует ответственности [24].

Информация о неосязаемых объектах учета: новый уровень иерархии на современном этапе развития учетной мысли. В силу ряда обстоятельств, в т.ч. и отставание эволюции счетного плана и его отдельных элементов от быстроменяющейся хозяйственной практики, отдельные активы не находят своего отражения в бухгалтерской отчетности. К таким активам можно отнести секреты производства, предпринимательские возможности, заключение соглашений на перспективу. Основная цель использования неосязаемых активов связана с вовлечением в оборот знаний, компетенции, организационных структур, информационных технологий, удовлетворенности клиентов. Данный уровень включает неограниченное количество объектов учета, имеющих условную оценку и не отображенных на счетах бухгалтерского учета. Информация о неосязаемых объектах учета является закрытой для внешних субъектов.

Соотношение между информационными уровнями представлено на рисунке.

На рисунке отображена иерархия уровней аналитичности по степени детализации информации о средствах и источниках предприятия в балансе.

По вертикали расположены объекты бухгалтерского учета в зависимости от уровня раскрытия информации. Сведения об объектах, расположенных выше нулевого уровня, формируются в системе традиционного бухгалтерского учета и сгруппированы по мере снижения уровня аналитичности: валюта баланса, статьи актива и пассива баланса, синтетические и аналитические счета, забалансовые счета. Объекты, расположенные ниже нулевого уровня, являются неосязаемыми активами и теневым оборотом предприятия, наличие которых не всегда полностью осознается менеджментом предприятия и информация о которых скрыта от внешних пользователей.

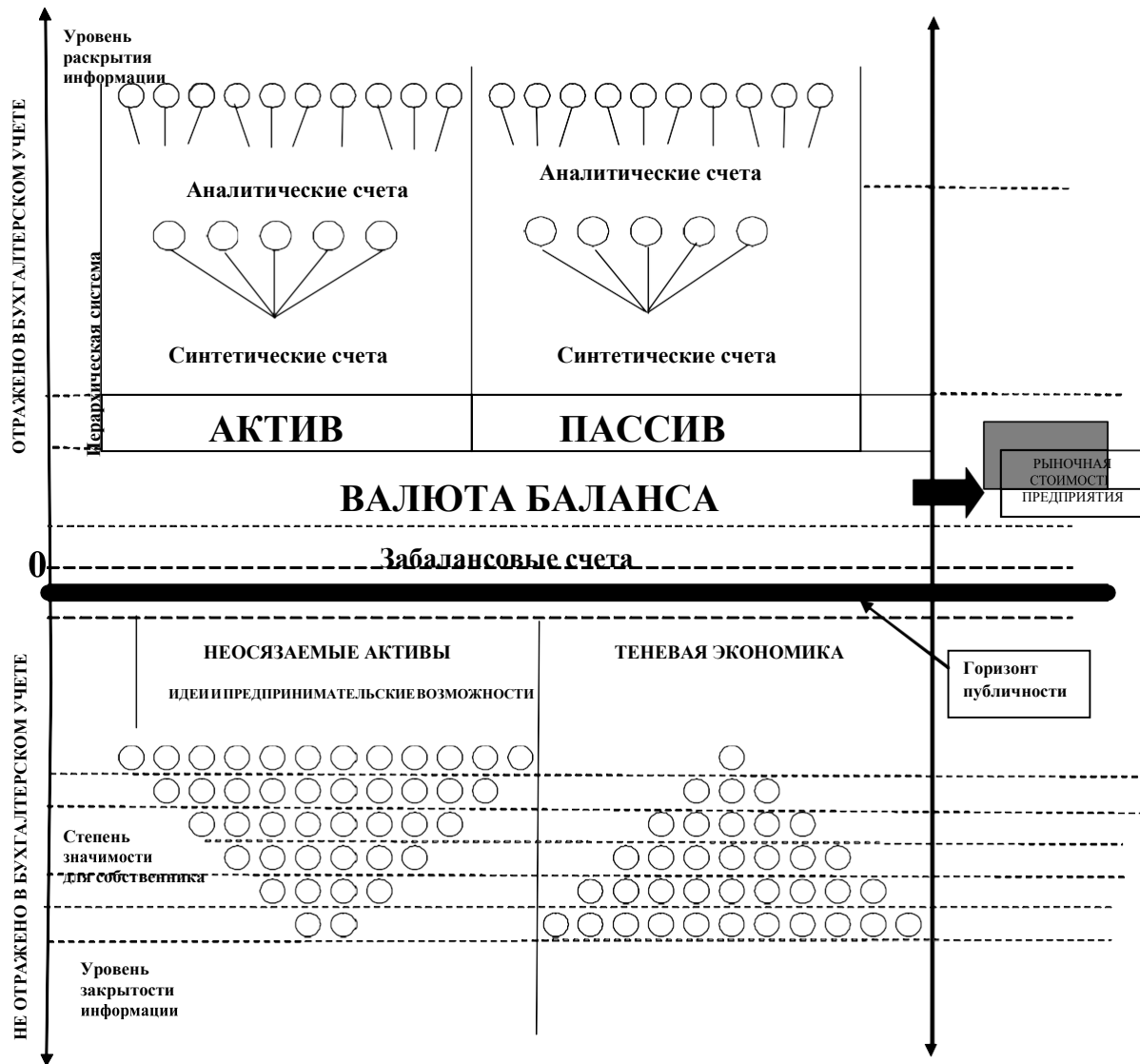


Рисунок 1 – Схема иерархии уровней аналитичности бухгалтерской информации

Особый интерес с позиции неосязаемых активов (и пассивов) представляет часть учетной информации, которая не отражается в бухгалтерском учете осознанно, для реализации определенной цели. Речь идет о так называемом «теневом обороте» или «теневой экономике». Однозначного определения этой категории до сих пор не существует и научного обоснования ее негативных (или позитивных) тенденций требует дальнейшей разработки.

Факты наличия теневой экономики в государстве подтверждают все страны, как на уровне государства в целом, так и на уровне предприятия и домашних хозяйств. Теневая экономика это экономическая деятельность, скрывающаяся от общества и государства, находящаяся вне государственного контроля и учёта. Теневая экономика – это экономические взаимоотношения граждан общества, развивающиеся стихийно, в обход существующих государственных законов и общественных правил. Доходы этого предпринимательства скрываются и не являются налогооблагаемой экономической деятельностью. По сути, любое предпринимательство, результатом которого является сокрытие доходов или уклонение от уплаты налогов, может считаться теневой экономической деятельностью.

На уровне предприятия, в рамках бухгалтерского учета мы не можем оставить без внимания часть деятельности предприятия, которая по вышеприведенным оценкам, составляет в среднем величину, превышающую его официальную прибыль. Теневая экономика, как правило, достаточно плотно связана с «белой», официальной экономикой. Теневым оборот действующего предприятия (если он имеется) составляет определенную часть его производственной деятельности. Как правило, условно-постоянная часть затрат предприятия, обеспечивает выпуск всей продукции, включая и теневой оборот. Здания, сооружения, передаточные устройства, станки, оборудование, земельные участки и другие средства труда полностью отражаются в активах предприятия.

Не отражаются в бухгалтерском учете основная часть оборотных средств, используемых в производстве теневой продукции. Основным объектом сокрытия является полученная нелегально выручка от реализации теневой продукции и не уплаченные налоги.

Приведенная иерархия уровней аналитичности учетных данных может быть использована для определения влияния качества учетной информации на достоверность рыночной оценки предприятия. Осознание и выявление менеджментом «неосязаемых активов» компании, формирование системы их внутреннего учета, позволят повысить объективность оценки стоимости предприятия.

Шумпетер в своих поздних трудах отмечает, что в последние годы роль предпринимателя (в единственном лице) существенно снизилась. Дальнейшее развитие капитализма, расширение глобализации приводит к тому, что фигура собственника уходит в небытие. Остаются наемные менеджеры высшего и нижнего звена. Они работают по контракту, который ограничивает свободу выбора; получают высокую заработную плату, которая не стимулирует риск и поиск предпринимательской возможности, таким образом, действие принципа личного интереса предпринимателя сводится к нулю.

Выводы. Учитывая изложенное выше, мы можем предположить, что взаимодействие определяет существование и структурную организацию всякой материальной системы, ее свойства, ее объединение вместе с другими телами в систему большего порядка. Без способности к взаимодействию материя (в нашем случае – бизнес) не мог бы существовать [14]. Обратная связь “пронизывает” окружающую нас действительность: она служит ключевым элементом не только биологической эволюции и естественного отбора; она обеспечивает регуляторный механизм в равновесных системах, в частности в природных экосистемах, и является необходимым элементом работоспособных экономических конструкций.

Закон обратной связи является четвертым принципом кибернетики и возведен в ранг фундаментального закона, который известен как закон обратной связи. Без наличия обратной связи между взаимосвязанными и взаимодействующими элементами, частями или системами невозможна организация эффективного управления ими на научных принципах. Все организованные системы являются открытыми, и замкнутость их обеспечивается только через контур прямой и обратной связи. Необходимым условием их эффективного функционирования является наличие обратной связи, сигнализирующей о достигнутом результате. На основании этой информации корректируется управляющее воздействие.

Различают два вида обратной связи: отрицательную, которая уменьшает влияние входной величины на выходную величину, т.е. стремится как бы установить и поддержать некоторое устойчивое динамическое равновесие, и положительную, увеличивающую это влияние и тем самым создающую неустойчивое равновесие. Таким образом, первая важная роль обратной связи – восстановление нормальной работы, нарушенной внешними и внутренними факторами, т.е. способность систем к саморегулированию и самоорганизации (адаптации). Создание самонастраивающихся и самообучающихся систем управления производством – одно из наиболее перспективных приложений кибернетики.

Обратная связь может приводить к воздействию на результаты функционирования предприятия и влиять на характер этого функционирования и поведение субъектов. Если влияние обратной связи усиливает результаты функционирования, то такая обратная связь называется положительной. Положительная обратная связь обычно приводит к неустойчивой работе системы, что, в принципе, и является главной целью деятельности предпринимателя – создать неустойчивое состояние системы, необходимое условие для получения конкурентных преимуществ и сверхприбыли.

Отрицательная обратная связь стабилизирует функционирование системы, делает ее работу устойчивой. В таких условиях бизнес не может быть эффективным как с позиции конкурентоспособности, так и финансовой устойчивости [11]. **Экономические системы находятся под постоянным воздействием природных и общественных факторов.** Эти внешние воздействия, как правило, носят случайный характер. Вместе с тем сложность и изменчивость системы во времени приводят к тому, что поведение самой системы является в той или иной степени неопределенным, вероятностным. Влияние этих многочисленных неопределенностей приводит к тому, что экономические системы всегда являются системами с неполной информацией и управление ими всегда осуществляется в условиях неопределенности. Поэтому вторая важная роль обратной связи состоит в том, что, сообщая органу управления информацию о реальном состоянии объекта, она позволяет осуществлять регулирование в условиях неполной информации о возмущающих воздействиях.

Простейшим примером применения обратной связи на предприятии является диспетчерское управление: поступление на пульт диспетчера оперативных сведений о состоянии производства для выработки команд управления есть обратная связь по отношению к изменению объекта управления, рассматриваемому как сумма информации о нем.

Закон обратной связи* подчеркивает, что управление немислимо без наличия как прямой, так и обратной связи между объектом и субъектом управления, образующими замкнутый контур. Применительно к планированию этот закон утверждает единство плана и отчета. Кто порождает план, тот организует учет, анализ и контроль его исполнения объектом управления.

Место теории бухгалтерского учета в деятельности конкретного предприятия в условиях конкуренции определяется предпринимателем. Деятельность системы бухгалтерского учета направлена на обеспечение в рамках законодательного поля отражения части активов и обязательств, закрепленных в системе бухгалтерского учета посредством двойной записи, а также на обеспечение передвижения неосязаемых активов и обязательств по оси времени для управления процессом обратной связи.

Научное изучение данной проблемы предполагает проникновение в теорию бизнеса и дальнейшее развитие теории бухгалтерского учета за рамками действующих принципов и стандартов.

Список цитированных источников

1. Абарин, А. Заговор демократов // Совершенно секретно. Международный ежемесячник. №3 (178) март 2004 г.
2. Бутинец, Ф.Ф. Бухгалтерский облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – С. 100.
3. Дружинина, Е.О. // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа: международный сборник научных работ / Е.О. Дружинина, В.С. Кивачук. – Выпуск 2(17). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.142-151.
4. Емельянов, С.В. Новые типы обратной связи / С.В. Емельянов, С.К. Коровин. – М., 1997. – С. 3198
5. Кирцнер, Израэл М. Конкуренция и предпринимательство / Пер. с англ. под ред. проф. А.Н. Романова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 239 с.
6. Кивачук, В.С. Экономический анализ и контроль при оздоровлении предприятия: монография. – Брест: Издательство БрГТУ, 2007. – С. 196.
7. Кирейцев, Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
8. Малюга, Н.М. Розвіток теорії бухгалтерського обліку: монографія. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 388 с.
9. Мизес, Л. фон. Человеческая деятельность: Трактат по экономической теории. – М.: ОАО НПО Экономика, 2000. – С. 239.
10. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія: монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.
11. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.), М.С. Гиляров, Е.М. Жуков [и др.]. – М.: Советская энциклопедия, 1980. – 920 с.
12. Сорос, Дж. Алхимия финансов. – М.: ИНФРА-М. 1999. – 416 с.
13. Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики / Монография. Коллектив авторов. под общей редакцией В.С. Кивачука. – Брест. Издательство БрГТУ, 2008. – 415 с.
14. Философский словарь / Под ред. И.Т.Фролова. – 5-е изд. – М., 1987. – С.65, 76.
15. Шумпетер, Й. Капитализм, социализм и демократия. – М.: Экономика, 1995. – 183 с.
16. Шумпетер, Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия, М.: Эксмо, 2007. – 174 с.
17. Шумпетер, Й. История экономического анализа / Й.А. Шумпетер.: в 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В.С.Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – С. 1184.
18. Шумпетер, Й. Теория экономического развития: (Исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры) / Й. Шумпетер; пер. с нем. В.С. Автономова [и др.]; общ. ред. А.Г. Милейковского. – М.: Прогресс, 1982. – 455 с.
19. Экологический энциклопедический словарь. – Кишинев: Главная редакция Молдавской советской энциклопедии. И.И. Дедю. 1989.
20. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m497/2_3.htm - _ftn51. – Дата доступа: 18 декабря 2012.
21. Кивачук, В.С. Экономический анализ и контроль при оздоровлении предприятия: монография. – Брест: Издательство БрГТУ, 2007. – С. 196.
22. Britannica. Настольная энциклопедия. – АСТ: Астрель, 2007. – 2360 с.
23. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. М.: Инфра-М, 1999.
24. Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. – С.-Пб.: Брокгауз-Ефрон. 1890-1907.

УДК 629

Шаш А.А.

Научный руководитель: к.э.н., доцент Зазерская В.В.

Брестский государственный технический университет, г. Брест

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ: ТАРГЕТ-КОСТИНГ

При производстве новых, инновационных продуктов мы предлагаем воспользоваться концепцией таргет-костинг, которая направлена на подстройку затрат по производству продукции или оказанию услуг под требования рынка, чтобы предприятие сохраняло конкурентоспособность. Растущей проблемой данного принципа является определение принимаемых рынком цен на продукцию. На практике наши предприятия оптимизируют издержки за счет сокращения расходов на производство и продажу готовой продукции. При этом не принимают во внимание величину затрат во время разработки новой продукции. В результате устраняют следствие, а не причину высоких расходов. Поэтому первостепенной становится задача разработать товар, себестоимость которого была бы достаточно низкой для обеспечения необходимого уровня прибыли. Этого можно достигнуть, если внедрить на предприятии концепцию таргет-костинг.