

## GOLENCZUK T.V. The analysis of possibilities of use of subcontracting by small enterprises of Brest

In modern economy the essential role is played by small enterprises. Small-scale production development creates favorable conditions for economy improvement: the competitive environment develops; additional workplaces are created; there is a structural reorganisation more actively; the consumer sector extends. However support is necessary for the further formation and development for small enterprises. The enterprises of large business can carry out the given support.

The effective mechanism of integration of small and large business in the industry is the subcontracting providing creation of mechanisms of attraction of small enterprises for performance of work under separate contracts. Application of the mechanism of subcontracting allows the large enterprises to reduce unproductive costs and to concentrate resources on introduction of new technologies, updating of a lineup and modernisation, and to small enterprises - provides access to necessary resources and to long-term orders of the large enterprises, promoting increase of their level of specialisation and technological development.

УДК [657.22:574] (476)

**Оборотова М.С.**

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЁТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

**Введение.** Устойчивое развитие страны зависит от учёта экологического фактора во всех сферах жизнедеятельности общества, проблемы которого связаны с экологической безопасностью. В последние годы особое внимание уделяется системным вопросам, касающимся не только снижения негативного воздействия конкретных производств и отраслей на окружающую среду, но и правильности учёта тех или иных объектов бухгалтерского учёта, с целью предотвращения негативных воздействий на окружающую среду.

Научные исследования свидетельствуют о том, что расходы и обязательства, обусловленные природоохранной деятельностью, становятся настолько значимыми, что недостаточное внимание к ним существенно увеличивает риск ошибочной оценки финансового положения предприятий и организаций, формирующейся в бухгалтерском учете и отчетности. Это отражается на объективности и эффективности принятых управленческих решений, которые формируют экологическую состоятельность предприятий, что может значительно изменять уровень риска, инвестиционную привлекательность, конкурентоспособность и в целом имидж предприятия.

Поэтому для того, чтобы оценить урон, наносимый окружающей среде субъектом хозяйствования, необходимо накапливать информацию в учёте, которая давала бы точные данные о загрязнении и выбросах в результате деятельности организации.

**Основные направления развития экологического учёта.** Проблема совершенствования отношений по природопользованию обусловлена экологическими трудностями экономического роста, а также ухудшением природных условий воспроизводства рабочей силы. Суть в том, что:

*во-первых*, увеличиваются затраты совокупного труда на получение элементов природной среды, используемых в производстве;  
*во-вторых*, происходят большие потери общественного труда в результате нерационального использования сырья, материалов, топлива, составляющих элементы природной среды;  
*в-третьих*, возникает необходимость выделения значительного количества совокупного труда для ликвидации негативных последствий воздействия производства на природную среду;  
*в-четвертых*, возрастает дефицит природных условий производства [1].

В последнее время в республике предприняты важные шаги по заполнению «законодательного вакуума» в сфере экологии и укреплению всех аспектов охраны окружающей среды. Верховным Советом Республики Беларусь приняты важные природоохранные законодательные и нормативные акты, отвечающие требованиям происходящих в экономике преобразований. Так, с 1991 года введены в действие платы за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду Беларуси, а спустя год были приняты законы Республики Беларусь «О налоге за пользование природными ресурсами (экологический налог)» и «О платежах за землю», регламентирующие платность практически всех видов природопользования [4].

Таким образом, в целях эффективного функционирования механизма экологического управления на предприятиях Республики Беларусь необходимо рассмотреть основные его задачи в различных сферах деятельности:

### ❖ в сфере управления:

- совершенствование организационной структуры экологической службы на предприятии;
- разработка системы показателей экологической деятельности предприятий;
- разработка системы показателей, позволяющих оценить привлекательность хозяйственной деятельности предприятия для внешних инвесторов.

### ❖ в технологической сфере:

- совершенствование технологических процессов переработки сырья, выпуска продукции, использования и утилизации отходов, создания очистных сооружений с целью уменьшения загрязнения окружающей среды;

### ❖ в социальной сфере:

- экологическое образование и воспитание работников;
- организация налаженной системы по вопросам экологической деятельности между предприятиями.

Перечисленные задачи целесообразно решать в рамках *эколого-экономического учёта*, который позволяет оценить экономические проблемы с учётом экологических факторов. Основной целью эколого-экономического учёта является формирование определённой базы данных для расчётов и оценки выбросов в окружающую среду, а также анализа затрат на проведение природоохранных мероприятий.

Особенность ведения эколого-экономического учёта в РБ состоит в том, что экологический учёт рассматривается лишь на *макроуровне*, в частности: в нашей республике разрабатываются программы, определяющие перспективы развития природоохранной деятельности; если рассматривать международный уровень, то данными проблемами занимается организация ЮНЕП, созданная по инициативе ООН со штаб-квартирой в Найроби (Кения). А вот на *микроуровне* данная проблема рассматривается недостаточно в связи с отсутствием научно обоснованного подхода к определению экономической оценки природных ресурсов.

Экологические аспекты при регулировании бухгалтерского учёта и отчетности также выражены слабо и бессистемно. Нет разъяснений учетной терминологии в области охраны окружающей среды, отсутствует комплексная методика отражения экологических аспектов в учете, требования к раскрытию в отчетности экологической информации минимальны [5].

Все это свидетельствует о необходимости отдельного выделения в рамках эколого-экономического учёта *экологического учёта* как сегментарной области бухгалтерского учёта. В ходе исследования и анализа существующих взглядов на экологический учёт, и рассмотрение его развития как в нашей стране, так и за рубежом,

*Оборотова Мария Сергеевна, магистрант кафедры менеджмента Брестского государственного технического университета. Беларусь, г. Брест, ул. Московская, 267.*

отмечается отсутствие единой концепции бухгалтерского экологического учета. Поэтому можно установить и обосновать место бухгалтерского экологического учета и его взаимосвязь с другими видами учета (рис. 1).



Рис. 1. Взаимосвязь экологического учета с основными видами учета

Взаимосвязь финансового и экологического учёта состоит в том, что *финансовый учёт* предоставляет информацию о наличии и движении финансовых ресурсов предприятия для проведения природоохранных мероприятий. Функция *управленческого учёта* для целей экологического состоит в рациональном подборе информации об экологических расходах для целей принятия управленческих решений.

Таким образом, в рамках традиционной системы учёта выделяется сравнительно автономная подсистема информационной базы управления и формирования экологического учёта на предприятиях-природопользователях на базе финансового и управленческого учёта.

Понятие экологического учета на уровне предприятий ещё не приобрело окончательного осмысления и логической завершенности в теории и практике. В связи с этим мы предлагаем под **экологическим учётом** понимать процесс сбора, регистрации, обобщения и отражения информации о средозащитных издержках (*эксплуатационные расходы и капитальные вложения, необходимые для проведения мероприятий по охране окружающей среды*), природных активах и результатах деятельности хозяйствующих субъектов с целью определения их влияния на окружающую среду.

Выделение экологического учета в отдельное направление обусловлено наличием объектов, которыми являются *экологические активы* и *экологические пассивы*.

В экономической литературе не существует единого определения экологических активов. В связи с этим предлагаем под **экологическими активами** понимать ресурсы, произведенные природной средой, использование которых приведёт к получению экономических выгод его собственникам, а также расходы на снижение экологического ущерба, причиняемого субъектом хозяйствования окружающей среде.

Для целей экологического учета экологические активы целесообразно разделить на следующие группы:

1) *Объекты природопользования:*

- земля
- водные ресурсы
- месторождения природных ископаемых
- лесные ресурсы
- зеленые насаждения
- рекультивация земель

2) *Объекты природоохранного назначения*

3) *Биологические активы*

4) *Отходы производства*

5) *Экологические расходы:*

- возмещение экологического ущерба (*экологический налог*)
- платежи за землю
- расходы на экологическое качество
- содержание объектов природопользования
- содержание объектов природоохранного назначения.

Отдельной группой в классификации выделены **биологические активы**, под которыми понимают активы в виде животного или растения, созданного в результате прошлых биологических процессов, и от которого можно получить экономические выгоды в форме сельскохозяйственной продукции, дополнительных биологических активов, оказанных услуг, денежных средств или других активов[3].

Экологические расходы представлены в классификации в разрезе их назначения. Недостатком отечественного бухгалтерского учёта является то, что он не даёт полной информации о наличии и состоянии экологических активов и природоохранных расходов, которые необходимы для чёткого и структурированного ведения бухгалтерского учёта. Данные недостатки вызваны:

- отсутствием обоснованной экономической классификации экологических активов;
- отсутствием системы комплексных показателей, позволяющих оценить наличие и состояние экологических активов;
- отсутствие отдельных счетов и субсчетов в Типовом Плане счетов для ведения бухгалтерского учёта.

Вторым объектом экологического учёта являются **экологические пассивы**, характеризующие обязательства по возмещению вреда окружающей среде, поддержание объектов природопользования в надлежащем состоянии и т.д., которые возлагаются на субъект хозяйствования.

Для более эффективного ведения экологического учёта классификацию экологических пассивов целесообразно представить следующим образом:

- обязательства по возмещению ущерба, причиненного окружающей среде (экологический налог, возмещение вреда, причиненного техногенными катастрофами):
  - в пределах утвержденных норм (включаются в себестоимость продукции (работ, услуг));
  - сверх норм (осуществляются за счет собственных средств предприятия).
- обязательства по поддержанию объектов природопользования в надлежащем состоянии. Для равномерного включения в себестоимость данных расходов целесообразно создавать **экологический резерв** предстоящих расходов и платежей бухгалтерской записью: Д-т 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Издержки обращения» – К-т 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Необходимо отметить, что отдельной проблемой учёта экологических пассивов является сложность и трудоемкость расчета экологического налога за выбросы вредных веществ в окружающую среду от стационарных источников. Зачастую суммы налога очень малы и не оправдывают времени, потраченного на их расчет. В этой связи было бы целесообразно разработать перечень так называемых **экологических тарифов**, которые бы отражали степень причинения вреда окружающей среде. Степень причинения вреда целесообразно оценивать в ходе проведения обязательной аттестации рабочих мест на вредные условия труда.

*Экологические тарифы* необходимо установить в процентах от себестоимости продукции работ, услуг. Предлагаемый порядок позволит упростить методику расчета данной части экологического налога и более адекватно оценить ущерб, причиняемый предприятием окружающей среде. Предлагаемая методика расчёта экологического налога выглядит следующим образом:

$$\text{Сумма экологического налога} = \text{Себестоимость продукции (работ, услуг)} \times \text{экологический тариф, \%}$$

Для накопления информации об экологической деятельности предприятия целесообразно ввести дополнительные субсчета аналитического учета к счетам:

01 – 01/ЭО «Основные средства природоохранного назначения»

01/ ЭП «Объекты природопользования»

02 – 02/Э «Амортизация основных средств природоохранного назначения»

## ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ РАСХОДОВ

за \_\_\_\_\_ месяц \_\_\_\_\_ года

№ п/п	Характеристика хозяйственной операции	С Ч Е Т А										Сумма затрат за месяц	Сумма затрат с начала года
		07	08	20	23	25	26	92	96	99			
1	<b>ИНВЕСТИЦИОННЫЕ РАСХОДЫ:</b>												
	приобретение объектов природоохранного назначения												
	строительство объектов природоохранного назначения												
	модернизация объектов природоохранного назначения												
	Итого												
2	<b>ТЕКУЩИЕ РАСХОДЫ:</b>												
2.1	Текущие расходы, участвующие в налогообложении:												
	возмещение экологического ущерба												
	платежи за землю												
	расходы на экологическое качество												
	содержание объектов природопользования												
	содержание объектов природоохранного назначения												
	Итого												
2.2	Текущие расходы, не участвующие в налогообложении												
	возмещение экологического ущерба												
	Итого												
	<b>ВСЕГО ЗАТРАТ</b>												

Ведомость составил: \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_ расшифровка подписи  
 Дата составления: \_\_\_\_\_ г.

07 – 07/Э «Оборудование природоохранного назначения»  
 08 – 08/Э «Вложения в экологические внеоборотные активы»  
 20 – 20/Э «Основное производство природоохранного назначения»  
 23 – 23/Э «Вспомогательное производство природоохранного назначения»  
 26 – 26/Э «Общехозяйственные расходы природоохранного назначения»  
 29 – 29/Э «Обслуживающие производства и хозяйства природоохранного назначения»  
 92 – 92/Э «Внерезультативные доходы и расходы природоохранного назначения»

Применение данных субсчетов позволит более полно раскрыть информацию об экологической активности предприятия. При незначительных объемах работ имеет смысл использовать только субсчета 01/Э, 02/Э, 07/Э, 20/Э, а остальные счета затрат можно не использовать.

Для группировки экологических расходов предлагается ввести специальный регистр бухгалтерского учета «Ведомость учёта экологических расходов», который позволит повысить аналитичность информации об экологической активности предприятия. Экологические расходы необходимо отражать в ведомости в разрезе **инвестиционных** (расходы, связанные с приобретением, созданием, модернизацией объектов природопользования и природоохранного назначения) и **текущих** (затраты на содержание объектов природопользования и природоохранного назначения, а также возмещение ущерба, причиняемого природной среде) **расходов**.

Заполнение данной ведомости производится ежемесячно, при этом итоги выводятся за месяц и накопительным итогом с начала года.

Важным экологическим показателем является определение **чистых экологических расходов**, которые определяются как разница между текущими расходами и льготами, предоставленными для предприятий, осуществляющих экологическую деятельность.

Информацию об использованных налоговых льготах, связанных с природоохранными мероприятиями, предлагаем вести на забалансовом счёте 015 «Использование налоговых льгот» в разрезе льготуемых групп.

Определение **экологической активности** предприятия можно произвести по следующим показателям:

- 1) Доля экологических расходов в выручке предприятия = Текущие экологические расходы / Выручка
- 2) Доля экологических расходов в себестоимости продукции = Текущие экологические расходы / Себестоимость
- 3) Экологическая активность инвестиционной деятельности = Инвестиционные экологические расходы / Среднегодовая стоимость основных фондов

В пятой форме бухгалтерского баланса «Приложение к бухгалтерскому балансу» предлагаем ввести раздел 8 «Экологические расходы», что позволит чётко видеть сумму затрат, осуществляемых при экологической деятельности предприятия.

**Заключение.** Таким образом, внедрение экологического учета на предприятии будет способствовать экологически эффективному режиму его работы, снижению негативного его воздействия на состояние окружающей среды, росту рентабельности, повышению репутации, привлечению инвестиций, предоставлению кредитов, разрешению экологических вопросов, повышению устойчивого развития. Включение контрольных экологических показателей в финансовую отчетность будет способствовать созданию банка данных предприятий, с помощью которого можно выявить, описать и оценить эффекты воздействия на окружающую среду.

## СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бабылев, С.Н., Ходжаев, А.Ш. Экономика природопользования. – М., 2007.
2. Гирусов, Э.В., Лопатин, В.Н. Экология и экономика природопользования. – М., 2002.
3. Лукьянчиков, Н.Н., Потравный, И.М. Экономика и организация природопользования. – М., 2002.
4. Рябчиков, А.К. Экономика природопользования. – М., 2002.
5. Вестник Московского университета, 2007.

Материал поступил в редакцию 08.05.09

**OBOROTOVA M.S. Perfection of ecological account in Republic of Byelorus**

Considered theoretical aspects of development of ecological account both on international and on national levels. Intercommunication of ecological account is exposed with the basic types of account, and also the objects of ecological account are described, their classification is considered. The indexes of ecological activity of enterprise are certain.

УДК 332.87:303.433.2

**Зазерская В.В.**

## **ПРИМЕНЕНИЕ ИНСТРУМЕНТОВ ОПТИМИЗАЦИИ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА**

**Введение.** Экономические преобразования и реформирование правоотношений собственности в жилищной сфере, проводимые в Республике Беларусь с 1990-х годов, сформировали класс собственников жилья частного жилищного фонда. В связи с этим возникла необходимость изменить традиционные формы управления жилищным фондом, подход к качеству содержания жилищного фонда и оказания коммунальных услуг, формированию источников финансирования для содержания жилищного фонда, регулированию отношений по поводу права владения общим имуществом в многоквартирных домах.

Реформирование отрасли жилищно-коммунального хозяйства стало обязательным условием для повышения ее эффективности и дальнейшего развития. В целях оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятий, повышения качества жилищно-коммунальных услуг был принят ряд законодательных актов, регулирующих взаимоотношения в жилищно-коммунальном комплексе [1–4].

Данные документы регулируют взаимоотношения в жилищной сфере, развитие конкурентной среды, привлечение частного бизнеса в сферу жилищно-коммунального хозяйства.

Изучение зарубежного опыта реформирования жилищно-коммунального комплекса показало его развитие в двух направлениях:

- в отношении коммунальных предприятий в силу технологических особенностей, являющихся локальными монополиями, стратегическим направлением привлечения частных инвесторов стала концессия, при которой коммунальные системы остаются в публичной собственности, а концессионер на длительный срок получает имущество в пользование и управление. На рынок услуг вышли прежде всего крупные компании, что объясняется инвестиционной привлекательностью коммунального комплекса, несмотря на необходимость крупных финансовых вложений в развитие коммунальных систем;
- жилищные услуги, в том числе услуги по управлению, содержанию и текущему ремонту жилищного фонда, оказываются на созданном конкурентном рынке профессиональных управляющих и жилищно-эксплуатационных организаций. Развитию конкуренции в жилищном комплексе способствовал приход в этот сектор предприятий малого бизнеса.

В Республике Беларусь формируется рынок услуг по управлению жилищным фондом в некоммерческой форме управления многоквартирными домами посредством создания ТСЖ [1, 3].

На сегодняшний день в республике создано порядка 100 ТСЖ, что говорит о неподготовленности собственников жилья самостоятельно действовать на рынке. Собственники помещений в многоквартирных домах не готовы ни к реализации своих прав по управлению общим имуществом, ни к выполнению своих обязанностей по содержанию и ремонту общего имущества многоквартирных домов. Состав собственников жилья неоднороден по социальному статусу и материальному положению. ТСЖ необходимы и должны участвовать в управлении в качестве добровольных объединений собственников жилья для реализации своих права по владению, распоряжению и пользованию общим имуществом. Однако следует признать,

что создание ТСЖ в качестве управляющих многоквартирными домами объединений собственников жилья не принесло ожидаемых результатов, что говорит о бесплодности концепции формирования самостоятельного эффективного субъекта взаимоотношений в жилищно-коммунальном секторе на базе ТСЖ.

Как показывает опыт реформирования данной отрасли в странах СНГ, самоуправление как концептуальное направление реформирования сферы жилищно-коммунального хозяйства было пересмотрено в пользу профессионального управления, которое рассматривается как коммерческая форма управления.

Так, управленческие услуги в жилищном секторе оказывают государственные управляющие организации, реорганизованные в ОАО муниципальные унитарные предприятия, частные независимые управляющие организации, а также управляющие организации, созданные при строительных организациях. Последние являются дочерними структурами по отношению к строительным компаниям и осуществляют управление эксплуатацией домов-новостроек с момента ввода этих домов в эксплуатацию.

Изучение текущего состояния ЖКХ республики показало сокращение числа малых предприятий с 270 в 2001 г. до 134 в 2007 г., что связано с отсутствием мотивации участников в рыночных отношениях и подверженностью организаций различным рискам, несовершенством налоговой системы, высокими ставками по кредитам банков, долгосрочностью окупаемости инвестиционных проектов [5].

Организациям ЖКХ в 2008 г. было выделено 1,1 трлн. руб., в 2007 году – 0,7 трлн.руб., это составило 45,4% от плановых затрат. Таким образом, за счет бюджета осуществляется сдерживание роста тарифов на электроэнергию для населения, а также проводится субсидирование расходов по оплате услуг ЖКХ. В результате население будет оплачивать в 2009 г. 32% фактических затрат, в то время как в 2007 и 2008 гг. этот показатель равнялся 36% и 34% соответственно [6].

Только на обновление активной части основных фондов в 2008 г. направлено 939 млрд. руб. За последние четыре года объемы инвестирования отрасли возросли с 454 млрд. руб. в 2005 г. до 939 млрд. руб., или более чем в два раза. Это позволило снизить уровень износа основных средств в среднем с 52 % до 46 %. Организационными отраслями ведется работа по снижению затрат на услуги ЖКХ. В 2008 г. по сравнению с 2007-м эти затраты снижены на 4,8 % благодаря реализации энергосберегающих мероприятий, экономии материальных и трудовых ресурсов. Доходы организаций ЖКХ от всех видов деятельности, включая государственные субсидии, составили 3,709 трлн. руб. (рост по сравнению с 2007 г. — почти 11 %) [6, 7].

Сложным — из-за спада мировой экономики, а потому напряженным является выполнение показателей за 1 кв. 2009 г. Так, рентабельность реализованной продукции составляет 1%, что меньше в 4 раза аналогичного периода 2008 г. В январе-феврале 2009 г. организациями было получено 15,5 млрд. руб. прибыли до налогообложения, или на 23% меньше, чем за январь-февраль 2008 г. Чистый убыток в сумме 15,4 млрд. руб. получили 40 организаций, что на 100% больше, чем за январь-февраль 2008 г. при росте потребительских цен за этот период на 15,4% [5].

*Зазерская Виктория Васильевна, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестского государственного технического университета.*

*Беларусь, г. Брест, ул. Московская, 267.*