

0-794018

На правах рукописи

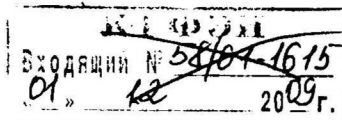
СЕРГЕЕВА ЕВГЕНИЯ АЛЕКСАНДРОВНА

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЭКОЛОГО-
ОРИНТИРОВАННОГО УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ
МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ставрополь, 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерский учет, анализ и аудит
Ставропольского государственного университета

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: доктор экономических наук, профессор
Белоусов Анатолий Иванович

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ОППОНЕНТЫ: доктор экономических наук, профессор
Кольвах Олег Иванович

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715186

кандидат экономических наук
Чепракова Татьяна Николаевна

ВЕДУЩАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ: Воронежский государственный
аграрный университет

Защита состоится 22 декабря 2009 г. в 9-00 часов на заседании
диссертационного совета ДМ 212.245.08 при ГОУ ВПО «Северо-Кавказский
государственный технический университет» по адресу: 355028,
г. Ставрополь, пр. Кулакова, д. 2 (корпус С), ауд. 405.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Северо-
Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028,
г. Ставрополь, пр. Кулакова, д. 2, с авторефератом – на Интернет-сайте
www.ncstu.ru

Автореферат разослан 20 ноября 2009 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'O.A. Алексеева'.

О.А. Алексеева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Для высокоэффективного устойчивого развития перерабатывающей отрасли сельского хозяйства необходим учет экологических требований и их сочетание со структурой производства.

Важным в этом отношении является адаптация схем устойчивого развития к конкретным региональным особенностям с учетом характера мировых и российских тенденций и ожидаемых изменений в общественной жизни, технологических укладах, экономике и политике; природно-климатических условий территории; жизненных стандартов, технологического, интеллектуального и общественного потенциала населения, ресурсных возможностей. Без решения этих вопросов деятельность перерабатывающих отраслей будет носить малоэффективный характер.

В последние годы чрезмерная эксплуатация природы в экономических целях достигла своего предела. Эксплуатация природных ресурсов в интересах промежуточного эффекта должна уступить место долгосрочной концепции сохранения биосферы, как для потребностей общества, так и для нужд самой природы. Последнее должно быть принято во внимание при формировании комплексной системы экологического и экономического учета.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что исследование учетно-аналитических аспектов эколого-ориентированного устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий является актуальной проблемой в современной системе национального счетоводства и бухгалтерского учета Российской Федерации.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в формирование и развитие теории и методологии бухгалтерского учета внесли отечественные и зарубежные ученые: Е.А. Аксенова, Х. Андерсен., А. Апчерт, Н.А. Бреславцева, С.В. Валдайцев, К. Друри, Д.А. Ендовецкий, В.Б. Евишкевич, О.И. Ковальх, Г.Е. Крохичева, Н.Т. Лабынцев, М.Р. Мэтьюнс, Г. Мюллер, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, И.А. Маслова, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет и другие.

Становлению и развитию экологического учета, анализа и аудита способствовали такие экономисты, как И.Л. Абалкина, А.И. Белоусов, А. Думнов, В.И. Колбасин, Н.Т. Лабынцев, К.С. Саенко, Г.П. Серов и др.

Формированию и применению производных балансовых отчетов в аналитической работе предприятий посвящены работы И.Н. Богатой, Н.А. Бреславцевой, С.В. Булгаковой, Б. Коласа, Г.Е. Крохичевой, Г.В. Михайловой, Ж. Ришара, В.И. Ткача и др.

Вопросам исследования природопользования в современной экономической литературе уделялось много внимания. Среди отечественных исследователей, развивающих данное направление, следует отметить таких ученых, как: Т.А. Акимова, Э.А. Арустамов, С.М. Вишнякова,

Объектом исследования является средозащитная деятельность как фактор эколого-ориентированного устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий Ставропольского края.

Область исследования. Тема диссертации соответствует специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», исследование проведено в рамках пункта 1.8 – Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, сфер и отраслей, пункта 1.10 – Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных ученых в области теории бухгалтерского учета, эколого-экономического учета средозащитной деятельности предприятий, а также работы по реформированию учетного процесса, развитию международной учетной практики.

Достоверность теоретических выводов и практических рекомендаций, содержащихся в диссертации, основана на изучении предмета исследования с использованием таких общенаучных методов, как анализ и синтез, индукция и дедукция, группировка, моделирование, обследование, сравнение, систематизация теоретического и практического материала, анкетирование и другие.

Информационно-эмпирическую базу диссертационного исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты Правительства Российской Федерации, инструктивные и методические материалы Министерства финансов РФ; монографические исследования отечественных и зарубежных экономистов; материалы научно-практических конференций; справочные документы, материалы сети Интернет; данные Федеральной службы государственной статистики по Российской Федерации и Ставропольскому краю; статистической и бухгалтерской отчетности мясоперерабатывающих предприятий Ставропольского края; результаты выборочных статистических обследований перерабатывающих предприятий, выполненных автором.

Научная новизна исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке организационно-методических положений эколого-экономического учета средозащитной деятельности на мясоперерабатывающих предприятиях для формирования информационно-аналитического обеспечения выработки стратегий их устойчивого развития.

Наиболее существенные результаты исследования, составляющие его научную новизну, заключаются в следующем:

- уточнена учетно-аналитическая концепция эколого-ориентированного устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий и выполнено ее позиционирование в системе национального счетоводства, что позволило обосновать необходимость организации эколого-экономического учета, раскрывающего взаимосвязь между природной средой и хозяйственной деятельностью мясоперерабатывающих предприятий;

- разработана и апробирована учетно-аналитическая модель мониторинга финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта, представленная видами мониторинга (внешний, внутренний, прогнозный и контрольный), системой показателей и соответствующим инструментарием. Использование авторской модели позволит обеспечить руководство релевантной информацией для выработки эколого-ориентированной стратегии устойчивого развития предприятия;

- выработан комплекс организационно-методических рекомендаций по формированию эколого-экономического учета средозащитной деятельности мясоперерабатывающего предприятия, включающий набор основных функций природных активов и характеристик антропогенных активов; альтернативные варианты оценки отрицательного воздействия производства на окружающую среду; структурные элементы системы эколого-экономического учета хозяйствующего субъекта; методические подходы к оценке взаимодействия между природной средой и экономикой; функциональную систему эколого-экономических показателей;

- предложена функциональная система эколого-ориентированных показателей предприятия, базирующаяся на анализе и обобщении современных подходов к формированию экологической и ресурсной отчетности хозяйствующих субъектов;

- определены и выделены виды затрат, связанные со средозащитной деятельностью предприятий; даны рекомендации по отражению их в системе экологического учета, а также разработана система калькулирования природоохранных мероприятий хозяйствующих субъектов, что позволит повысить результативность анализа процессов природовосстановления отдельных компонентов окружающей среды;

- разработаны рекомендации по интеграции элементов бухгалтерской отчетности мясоперерабатывающих предприятий в систему национальных счетов, что позволит адекватно отражать в системе учета комплексный критерий эколого-ориентированного устойчивого развития хозяйствующих субъектов, в качестве которого принята норма накопления, рассчитанная по сумме капиталов трех видов: произведенного, природного и человеческого;

- предложен расчетно-аналитический подход к формированию стратегического производного баланса с целью повышения качества информативности процесса принятия эколого-ориентированных стратегических решений.

Практическая значимость проведенного исследования состоит в том, что выполненные автором обобщения, разработанные методы и модели адекватны современным реалиям и направлены на развитие эколого-экономического учета средозащитной деятельности хозяйствующих субъектов и, в частности, мясоперерабатывающих предприятий. Полученные результаты позволяют повысить эффективность управленческих решений, направленных на рациональное сочетание имеющихся ресурсов во времени и пространстве, достижение стабильного и долговременного прироста суммарного капитала: произведенного, природного и человеческого. Практическое применение

полученных результатов позволяет создать информационно-аналитическое обеспечение принятия и реализации эколого-ориентированных стратегий устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Разработанные практические рекомендации и методические положения внедрены в производственно-хозяйственную деятельность мясоперерабатывающих предприятий Ставропольского края: ОАО мясоперерабатывающий комбинат «Георгиевский» г. Георгиевск (акт внедрения от 09.09 2009 г.), ГОУ ВПО Ростовский государственный экономический университет «РИНХ» филиал в г. Георгиевске г. Георгиевск (акт внедрения от 28.08 2009 г.).

Результаты исследования докладывались на международных, всероссийских, региональных, межвузовских научно-практических конференциях по проблемам финансового и управленческого учета, контроля, анализа и аудита (2007-2009 гг.).

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в 8 работах общим объемом 8,72 п.л. (в т.ч. авторских – 7,87 п.л.), из них 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами, поставленными и решенными в ходе исследования. Работа состоит из введения, трех глав и заключения, включает 10 таблиц, 5 рисунков, 21 формулу, библиографический список, состоящий из 136 наименований.

Во введении обосновывается актуальность темы диссертационного исследования. Раскрыта степень изученности проблемы, изложены научная новизна и практическая значимость рекомендаций и предложений, выносимых на защиту, их апробация и внедрение.

В первой главе «Учетно-аналитические аспекты эколого-ориентированного устойчивого развития предприятий» раскрыта сущность учетно-аналитической концепции эколого-ориентированного устойчивого развития предприятий; обоснована необходимость организации эколого-экономического учета на мясоперерабатывающих предприятиях; исследованы особенности учетно-аналитического обеспечения отдельных видов мониторинга и предложена учетно-аналитическая модель мониторинга финансовой устойчивости развития хозяйствующих субъектов; рассмотрены императивы экологизации устойчивого развития предприятий.

Во второй главе «Организационно-методические основы эколого-экономического учета средозащитной деятельности предприятий» проведен анализ теоретико-методических подходов к финансово-учетному мониторингу развития предприятий, разработаны рекомендации по организации эколого-экономического учета средозащитной деятельности хозяйствующих субъектов, предложена функциональная система эколого-ориентированных показателей предприятия, проанализированы современные подходы к формированию экологической и ресурсной отчетности хозяйствующих субъектов.

В третьей главе «Оптимизация учета и анализа эколого-ориентированного устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий на основе применения инструментов бухгалтерского инжиниринга» выделены виды затрат, связанные со средозащитной деятельностью предприятий, даны рекомендации по отражению их в системе экологического учета предприятия; рассмотрена возможность применения производных балансовых отчетов при принятии стратегических решений на мясоперерабатывающих предприятиях; проанализированы особенности стратегических учетных процедур интегрированных критериев устойчивости; предложен порядок определения нормы накопления трех видов капитала в условиях эколого-ориентированного устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий.

В заключении диссертационного исследования изложены основные положения проведенного исследования, сформулированы выводы и предложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Анализ моделей устойчивого экономического развития показал, что их практическая реализация на мясоперерабатывающих предприятиях во многом зависит от состояния учетно-аналитического обеспечения, так как именно здесь формируется исходный потенциал рационального природопользования при большей степени внешних экстерналий и эффектов.

Автором выявлены особенности построения эколого-ориентированной концепции устойчивого развития предприятий в системе учетных координат:

- при использовании принципов экологизации производственно-хозяйственной деятельности устойчивое развитие будет сводиться к увеличению удельного веса национального имущества, а значит должно трансформироваться в модели экономического роста при выборе в качестве концептуальной основы сохранения биосферы и локальных экосистем.

- необходимо понимание устойчивости как процесса циклического развития, образующего в течение определенного промежутка времени законченный круг экономического развития со всеми вытекающими стадиями прогресса и регресса.

Экологический учет является составной частью информационной системы предприятия, касающийся экологических аспектов его деятельности в целом. Это фактически означает, что экологический учет включает в себя элементы оперативного, статистического и собственно бухгалтерского учета. Но бухгалтерский экологический учет ограничивается данными, которые необходимы для управления ресурсной базой деятельности организации, т.е., главным образом учетом затрат и результатов. Вопросы, связанные со средозащитными аспектами производства, снабжения, сбыта экологически чистой продукции, оценка эффективности управленческих решений по природоохранным инвестициям, остаются в этом случае за пределами бухгалтерского экологического учета. Вместе с тем, периодически могут

возникать проблемы, связанные с учетно-аналитической интерпретацией экологических процессов и их адаптацией к практике управления и хозяйствования на микроэкономическом уровне.

В настоящее время экономический учет ведется в сфере счетов природных ресурсов. Они являются дополнением к материальным, где дается характеристика природных ресурсов в рамках экономических процессов.

Следовательно, для разработки системы эколого-экономического учета очень важной представляется увязка этих счетов со стоимостными данными национальных счетов. Кроме этого, счета природных ресурсов должны быть увязаны с системой экономической статистики. На этой основе автор предлагает осуществлять оценку текущего природопользования и учет средозащитной деятельности, что создаст возможность выбора оптимального затратного механизма в бухгалтерском экологическом учете, являющемся составной частью эколого-экономического учета.

Таким образом, под эколого-экономическим учетом автор понимает структурно-логическое описание взаимодействий между окружающей средой и экономикой в системе учетных показателей, основным преимуществом которого является охват как национальных счетов, содержащих информацию о хозяйственной деятельности, так и счетов природоохранного характера, отражающих физико-стоимостные потоки в этой сфере.

Главным компонентом общей устойчивости хозяйствующего субъекта, обеспечивающим сбалансированность, является финансовая устойчивость. Управление финансовой устойчивостью предприятия строится на использовании данных бухгалтерского баланса и ориентировано при этом на предотвращение кризисных явлений. Выработка и принятие управленческих решений о предотвращении возможных кризисных явлений базируется на элементах мониторинга финансового состояния предприятия. Разработанная в диссертации учетно-аналитическая модель мониторинга финансовой устойчивости предприятия представлена видами мониторинга, системой показателей и соответствующим инструментарием предприятия (табл.1).

При идентификации наиболее эффективных и релятивных инструментов мониторинга финансовой устойчивости автором учтены шесть определяющих положений: система используемых показателей для организации мониторинга устойчивого развития; оценки, используемые при определении стоимости предприятия (балансовая, рыночная, справедливая, залоговая, ликвидационная); механизмы, используемые для управления резервной системой предприятия; алгоритм организации мониторинга устойчивого развития; периодичность получения информации; принимаемые решения по результатам проведения мониторинга.

В качестве инструментов мониторинга финансовой устойчивости предприятия автором предлагается использовать три системы показателей. Первая система показателей основана на использовании чистых активов и чистых пассивов в рыночной, справедливой и залоговой оценках (мониторинговый и ситуационный производные балансовые отчеты). Вторая система показателей базируется на 12-45 индивидуальных коэффициентах.

Таблица 1 – Фрагмент учетно-аналитической модели мониторинга финансовой устойчивости предприятия

<p>1. Внешний мониторинг:</p> <ul style="list-style-type: none"> - мониторинг внешней производной балансовый отчет; - система коэффициентов; - система моделей; - система агрегатов; - нечеткомягкие модели 	1	Гиперболически и бинари модели		
		<p>Виды мониторинга и используемый инструментарий</p>		
<p>2. Внутренний мониторинг:</p> <ul style="list-style-type: none"> - фактальный производный балансовый отчет; - балансовые аналитические системы; - сетевые производные балансовые отчеты 	2	Принципы мониторинга финансового состояния		
		<p>Качество информации, микроэкономическая ориентация, временные интерпретации</p>		
<p>3. Производный мониторинг:</p> <ul style="list-style-type: none"> - стратегический производный балансовый отчет; - производный производный балансовый отчет; - ситуационный производный балансовый отчет 	3	Учетно-аналитическое обеспечение мониторинговых процессов		
		<p>Строится на основе использования показателей внутренней и внешней отчетности и данных мониторингового, фактального, сетевого, стратегического и других производных балансовых отчетов</p>		
<p>4. Контрольный мониторинг:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ключевой производный балансовый отчет 	4	Активы	Чистые активы	В балансовой и рыночной оценке
				5
<p>6</p>	Капитал	В балансовой и рыночной оценке		
	<p>7</p>	Рыночная стоимость	Чистые пассивы	На основе использования принципа гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств в рыночной оценке
8		Справедливая стоимость		Гипотетическая реализация активов и удовлетворение обязательств в справедливой оценке
<p>9</p>	Залоговая стоимость	Гипотетическая реализация активов и удовлетворения обязательств в залоговой оценке		
	10	Забалансовое финансирование	В оценке по рыночной и справедливой стоимости	
<p>11</p>	Финансовый	Сравнительный анализ подходов к мониторингу	Простота расчетов	
	12		Управленческий учет	Оперативный
<p>13</p>	Стратегический	:	Результативный	
	23		Финансовый	Тактически решения
<p>24</p>	Управленческий учет	Система принятия решений	Оперативные решения	
	25		Стратегический	Стратегические решения

Третья система показателей основана на использовании обобщающих коэффициентов.

Необходимость уточнения экологоориентированной стоимости предприятий и отражения ее в системе учетных координат, совершенствование структуры отчетности по эколого-экономическим показателям, возможности использования в экономико-экологическом анализе внеучетных источников информации являются объективными предпосылками развития и внедрения эколого-экономического учета на практике.

При изучении эволюции теоретико-методических подходов к финансово-учетному мониторингу устойчивого экономического развития предприятий была выявлена необходимость его совершенствования в части разработки методики комплексного эколого-экономического анализа.

Методика комплексного эколого-экономического анализа включает оптимальное соответствие теории метода с системой определенных способов, приемов и операций, направленных на раскрытие всей совокупности связей и взаимозависимостей, касающихся процессов природопользования хозяйствующих резидентов. Использование термина «резидент», по мнению автора, является оправданным, поскольку подчеркивает связь экологического анализа с иерархической лестницей хозяйственной деятельности, а также элементами национального счетоводства и статистики.

Основой эколого-экономического анализа являются эколого-экономические взаимосвязи в той части, в которой они ориентированы на экономическое производство и использование продуктов, поэтому на начальном этапе следует использовать показатели типа «затраты-выход» и натуральные показатели природных активов.

Последние, в свою очередь, обеспечивают полноценную прямую и обратную связь с совокупностью факторов внешней среды, основу которой как раз и составляют экологическая среда и, в том числе, ее социально-экономическая составляющая, которая во многом и предопределила необходимость формирования эколого-экономического анализа.

В основе методики комплексного эколого-экономического анализа лежит совокупность принципов: научность, системность и действенность (существенность).

Одной из важнейших черт эколого-экономического аналитического инструментария является гибкое использование уже действующего инструментария применительно к особенностям процесса природопользования на различных уровнях.

Измерение воздействия, оказываемого на природные балансы производственной деятельностью является одной из главных задач эколого-экономического учета. Активы природной среды, в той или иной мере затрачиваемые хозяйственной деятельностью, можно принять или представить за природный актив или природный капитал.

Потребление природных активов может приводить к их частичному или полному истощению (в количественном выражении), или не вызывает изменений в количественных параметрах природной среды, воздействуя на ее качество. В первом случае количественные потоки из природной среды в народное хозяйство рассматриваются как природные товары.

В другом же случае использование природных активов можно определить как потоки экологических услуг из окружающей среды в экономику. Следовательно, использование экологических товаров может приводить к истощению природных ресурсов, а использование экологических услуг приводит к их деградации (качественному ухудшению).

В результате исследования были выделены основные функции природных активов и характеристика антропогенных активов (функции разложения отходов, потоки питательных веществ, сырье для экономического производства и энергосистем, продукты питания для человека и животных, сырье для одежды, древесина, вода для типовых целей, технологических целей и мелиорации).

Соответственно для оценки полного фактического истощения окружающей природы возможно использование двух постулатов:

- концепция устойчивости для оценки природных активов. В этом случае их можно выразить через сумму компенсационных издержек;
- концепция потребления основного капитала антропогенных активов для оценки использования непроемких природных активов в процессе хозяйственной деятельности.

Основным преимуществом эколого-экономического учета, по мнению автора, является то, что он охватывает как национальные счета, содержащие информацию о хозяйственной деятельности, так и счета природоохранного характера, отражающие физико-стоимостные потоки в этой сфере. Однако такая интеграция не может быть реализована в полном объеме, поскольку отсутствует полноценная информация об эколого-экономических процессах.

Отсюда, одной из целей эколого-экономического учета и анализа является формирование базы для принятия управленческих решений по устойчивому развитию эколого-экономических систем.

В основе межотраслевой региональной модели эколого-экономического учета должны лежать стоимостные данные, ориентированные на систему национальных счетов.

Различные компоненты этой модели представлены в диссертации в виде матриц, которые могут быть дезагрегированы как по строкам, так и по столбцам.

При больших территориях региона целесообразно скорректировать данные национальных счетов, чтобы обеспечить их сопоставимость с экологическими показателями, относящимися к географической территории. Имеющиеся же данные могут быть использованы лишь для прямого влияния экономической деятельности хозяйствующего субъекта на природную среду региона.

Указанные выше ограничения предполагают использование системы показателей чистого или валового внутреннего продукта, производимых хозяйственными единицами на определенной территории. Поэтому для организации экологического учета на мясоперерабатывающих предприятиях автор предложил ввести систему функциональных эколого-ориентированных показателей, в результате этого возможна оценка прямого экологического воздействия производственной деятельности в конкретном регионе. Это позволит вести регулярную корректировку нерациональных форм природопользования, уменьшить отрицательное воздействие производственной деятельности на другие территории и даже учитывать последствия прошлых лет.

При построении системы эколого-экономических показателей необходимо иметь в виду, что она может быть построена по двум принципам: а) по функциональному; б) структурно-логическому.

Основанием функциональной эколого-ориентированной системы показателей являются блок показателей исходных условий развертывания воспроизводственного процесса с учетом требований устойчивого экономического развития.

Другим крупным блоком системы показателей является блок показателей, характеризующих эффективность природоохранных мероприятий, а также величину текущих и капитальных затрат, которые также находят свое отражение в отчетных формах перерабатывающего предприятия.

Для организации учета средозащитной деятельности на предприятии необходимо выделение средозащитных издержек в отдельную статью на основе дополнительной функциональной классификации расходов и затрат.

По мнению автора, природоохранные издержки, являющиеся результатом хозяйственной деятельности, состоят как из фактических затрат, являющихся частью национальных счетов, так и условно исчисляемых, учитываемых как дополнительные статьи расходов. Соответственно учет экологических издержек, связанных с ухудшением природных ресурсов в результате использования земли и сбросов отходов целесообразно проводить в два этапа.

Отражение данных затрат на счетах бухгалтерского учета на мясоперерабатывающих предприятиях в диссертации предлагается осуществлять с использованием счетов бухгалтерского учета, характеризующих использование труда, использование материальных ресурсов, получение вторичного сырья при утилизации отходов, стоимость возвратных отходов с выделением для определения себестоимости природоохранных мероприятий, как объекта калькулирования отдельного затратного счета (23, 25, 26, 29), с последующим отнесением их на счет «Основное производство» (табл. 2).

Токсичные отходы являющиеся частью безвозвратных и являются носителями загрязнения окружающей природной среды, вызывают

необходимость осуществления экологических платежей, а в ряде случаев и специальных штрафных санкций.

Таблица 2 – Виды затрат, связанные со средозащитной деятельностью мясоперерабатывающих предприятий АПК

Виды затрат	Характеристика
1. Затраты связанные с использованием природного сырья	плата за древесину, отпускаемую на корню; плата за водные ресурсы, забираемые из водохозяйственных систем
2. Затраты ненакопительного характера связанные с совершенствованием средозащитных параметров в части технологических процессов и организации производства, а также затраты связанные с повышением экологической чистоты получаемой продукции	если связано с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ то издержки возмещаются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации
3. Издержки связанные с обслуживанием природоохранного процесса	обеспечение его материальными ресурсами, приспособлениями, инструментами и другими средствами труда
4. Расходы на проведение всех видов ремонтов средозащитного оборудования	Материалы, заработная плата
5. Затраты связанные с управлением процессами природопользования	Заработная плата менеджеров
6. Подготовка и переподготовка кадров занятых природоохранной деятельностью на предприятии	Услуги сторонних организаций
7. Отчисления в единый социальный фонд	Пенсионный, фонд медицинского страхования, фонд социального страхования
8. Амортизация основных средств и нематериальных активов природоохранного характера	Начисление амортизации ежемесячно
9. Плата за аренду и лизинговые платежи за объекты средозащитного характера	Отражение кредиторской задолженности
10. Затраты по сбыту продукции с улучшенными экологическими параметрами	в том числе расходы на рекламу
11. Уплата налогов и сборов, вносимых в бюджет и другие обязательные платежи	платежи, включаемые в издержки при производстве экологически более чистой продукции
12. Прочие затраты	
13. Непроизводительные расходы	имеющие отношение к средозащитной деятельности

Учет в последнем случае предлагается осуществлять в рамках счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08/1 – Приобретение земельных участков, 08/2 – Приобретение объектов природопользования).

Учет расчетов по экономическим платежам целесообразно вести на счете 68 «Расчеты с бюджетом по плате за загрязнение».

Таким образом, построенный учет компенсационных издержек в эколого-экономическом учете позволит с учетом экстернализации внутренней деятельности определить экономическую значимость природоохранной деятельности и идентифицировать затраты по природоохране, которые прямо или косвенно связаны с производством продукции мясоперерабатывающих предприятий.

В ходе диссертационного исследования автором в качестве своеобразного ориентира устойчивого развития предприятия выбрана действительная норма накопления, предполагающая отношения суммарного прироста трех видов капитала: произведенного, природного, человеческого к

валовому внутреннему продукту: ВВП = Выпуск – Промежуточные потреблению + Чистые налоги – Субсидии на продукты и импорт.

Показатели результатов деятельности экономики на региональном и макроэкономическом уровне в принципе находят свое отражение и на уровне хозяйствующих резидентов.

Практическая реализация интеграции элементов финансовой бухгалтерской отчетности в систему национальных счетов предполагает уточнение ряда показателей отражаемых в классических бухгалтерских отчетах, в частности выручки – брутто от реализации продукции, средств в расчетах.

Для реализации данного положения нужно воспользоваться преобразованными бухгалтерскими показателями из стандартных отчетов.

Указанная группа расчетов представлена в таблице 3.

Таблица 3 - Интеграция данных бухгалтерской отчетности в системе региональных национальных счетов предприятия МПК ОАО «ДЮК»

Наименование показателя	годы			Изменение (+,-)	
	2006	2007	2008	2007 от 2006	2008 от 2007
1	2	3	4	5	6
1. Выручка (брутто) от продажи продукции (товаров, работ и услуг)	678694	950107	1162068	+271413	+211961
2. Нетто-выручка от продажи продукции, товаров, работ и услуг	607740	863801	1059871	+256061	+196070
В том числе от продажи:					
2.1 товары	398901	610690	762910	+211789	+152220
2.2 транспортные услуги	139996	168767	197974	+28770,6	+29207,6
2.3 эксплуатация зданий	68843	84344,3	98987,1	+15501,3	+14642,8
3. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг	560000	672000	772800	+112000	+100800
В том числе проданных:					
3.1 товары	392000	470400	540960	+78400	+70560
3.2 транспортные услуги	112000	134400	154560	+22400	+20160
3.3 эксплуатация зданий	56000	67200	77280	+11200	+10080
4 Валовая прибыль	47740	191801	287071	+144061	+95270
5 Расходы на продажу	2563	3118,7	3690,1	+555,7	+571,4
6 Административно - управленческие расходы	5555	8851,5	9769,2	+3296,5	+917,7
7 Финансовый результат от продаж	39622	179831	273612	+140209	+93780,9
8 Полученные проценты	1856	1958,8	3310,7	+102,8	+1351,9
9 Уплаченные проценты	2100	2390	3423	+290	+1033
10 Доходы по не основной деятельности	67538	81045,6	93202,4	+13507,6	+12156,8
11 Расходы по не основной деятельности	93176	155362	181168	+62185,8	+25806
12 Финансовый результат до налогообложения	13740	105083	185534	+91343,4	+80450,6
13 Налог на прибыль	7444,88	23308,3	30324	+15863,4	+7015,7
14 Чистый финансовый результат	6295,12	81775,1	155210	+75480	+73434,9
15 Налоги на добавленную стоимость	70954	86306,3	102197	+15352,3	+15890,8

Промежуточное потребление (ПП) включает в себя (со знаком «плюс») себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг, коммерческие

знаком «минус» оплата труда наемных работников и амортизация основных средств. Величина промежуточного потребления по данным МПК ОАО «ДЮК» должна составлять в 2006г. 675430,8 тыс. руб., в 2007г. 810807,2 тыс. руб., в 2008г. 933251,4 тыс. руб. (табл. 3).

Приращение или уменьшение природного актива может быть по ряду компонентов получено лишь расчетным путем с использованием элементов регионального счетоводства. Основной смысл здесь сводится к тому, что уменьшая объем выхода загрязняющих веществ каждое предприятие несет значительные затраты, не всегда продуктивные с позиции конкретного хозяйствующего резидента, но с позиций мезо- и макроэкономики общество приобретает ряд ценностных приоритетов, касающихся качества жизни в целом. Именно по этому крайне важно на региональном уровне определять величину потенциального и фактического эколого-экономического и социального ущерба.

На исследуемом предприятии МПК ОАО «ДЮК» наблюдалась задействование трех видов ресурсов: земельных, водных и воздушных.

Основываясь на расчетах по их использованию были выяснены размеры уменьшения и увеличения природных ресурсов, поскольку агрегатная формула оценки устойчивого развития предприятия предполагает количественную интерпретацию динамики изменения *i*-го природного ресурса.

Непосредственно исчисление изменений природного актива в части водных ресурсов рассчитывается по формуле:

$$\Delta q_B = \sum(Y_1 * Q_1) - \sum(Y_0 * Q_0), \quad (1)$$

где Δq_B - изменение объема потребления водных ресурсов;

Y_1, Y_0 - удельный расход воды на 1000 рублей продукции;

Q_1, Q_0 - объем выпуска продукции в натуральном выражении по *i*-тому виду продукции.

Подставляя в формулу (1) исчисленные по данным бухгалтерского учета показатели изменения объема трех видов капитала, была найдена действующая норма накопления:

$$Дн.п._{2008} = \frac{155,8 \text{ млн. руб.} - 8,4 \text{ млн. руб.} - 0,173 \text{ млн. руб.} + 0,0382 \text{ млн. руб.}}{989,87 \text{ млн. руб.}} * 100\% = 14,88\%.$$

Полученная процентная ставка по 2008 году может сравниться с любым прошлым периодом данного предприятия, или других аналогичных предприятий страны, региона. Это позволяет сделать комплексный вывод о состоянии и тенденциях развития эколого-ориентированной устойчивости хозяйствующих резидентов.

Перспективные задачи, связанные с разработкой и уточнением учетного инструментария экологического характера необходимо рассмотреть через призму стратегического учета, и прежде всего, через совокупность индикаторов, оказывающих влияние на стоимость мясоперерабатывающих предприятий, как показано на рис. 2.



Рисунок 2 – Совокупность индикаторов экологического характера в системе стратегической оценки стоимости мясоперерабатывающего предприятия

Одним из важнейших качеств устойчивости на микроэкономическом уровне является ее способность в той или иной степени противостоять внешним отрицательным последствиям финансово-экономического, экологического и социального характера. Для учета этих факторов в системе учетных координат предлагается использовать стратегический производный балансовый отчет.

Стратегический производный балансовый отчет позволяет количественно отразить, а в ряде случаев и скорректировать стратегию предприятия путем постановки на учет реальных или предполагаемых внешних факторов, их влияния на изменение стоимости предприятия, а также выявления факторов обусловивших эти изменения. Более того, формирование стратегических производных балансов дает возможность разработать сценарии развития ситуации. Именно изучение влияния сценариев на стратегию позволяет оценить эколого-ориентированную финансовую устойчивость предприятий.

В диссертационной работе предложен расчетно-аналитический подход к формированию стратегического производного баланса. Процесс составления стратегического производного баланса предприятия, по мнению автора, должен состоять из следующих этапов.

I этап: приведение бухгалтерского баланса как исходного массива информации.

II этап: проведение корректировок на основе возможных, а главное эффективных аудиторских проверок.

III этап: осуществляется оценка чистых активов в балансовой оценке.

IV этап: ведется корректировка по результатам внешнего и внутреннего аудита.

V этап: рассчитываются скорректированные чистые активы.

VI этап: ставятся на учет внешние факторы – посредством стратегических бухгалтерских записей.

VII этап: формируется стратегический баланс.

VIII этап: исчисляются чистые активы описывающие стратегическую ситуацию.

IX этап: производятся гипотетические бухгалтерские записи условной реализации активов и удовлетворение обязательств в справедливой оценке.

X этап: составляется стратегический производный баланс, позволяющий определить стратегический производный баланс.

Процесс составления стратегического производного балансового отчета был апробирован на 8 мясоперерабатывающих предприятиях. По данным бухгалтерского учета МПК «ДЮК» было учтено влияние внешних факторов: финансовые вложения в модернизацию воспроизводственного цикла; комплекс природоохранных мероприятий по двум направлениям: строительство водоочистных фильтров для очистки выбросов попадающих в атмосферу; развитие человеческого капитала; возможные снижения налога на добавленную стоимость с 18 до 10 %, сокращение ряда местных налогов.

По данным стратегического баланса в результате постановки на учет внешних факторов стратегические активы МПК ОАО «ДЮК» составили 784019 тыс. руб., что привело к уменьшению собственности в размере 11130 тыс.руб.(784019 – 795149 тыс.руб.).

При определении влияния ценовой составляющей на собственность предприятия использованы гипотетические процессы условной реализации активов и удовлетворения обязательств: реализация оборотных активов; реализация внеоборотных активов; удовлетворение краткосрочных обязательств; удовлетворение долгосрочных обязательств.

Используя составленный стратегический баланс для данного предприятия выполнена оценка параметров собственности, связанных с возможной реализацией выбранной стратегии, а именно – бухгалтерские чистые активы составляют 795149 тыс. руб.; стратегически чистые активы - 784019; и стратегически чистые пассивы – 766203 тыс. руб.

На основе информации стратегических производных баланса получены ряд прогнозных аналитических выкладок и на их базе приняты необходимые стратегические управленческие решения.

В результате реализации выбранной предприятием МПК ОАО «ДЮК» стратегии потеря собственности составила 28946 тыс.руб. (746203 – 795149 тыс.руб.) или 3,64% от первоначальной стоимости. Последнее обусловлено воздействием прогнозируемых внешних факторов – 11130 тыс.руб. или 1,4%, а также отклонения справедливой стоимости активов и обязательств от балансовой стоимости (ценовая составляющая) – 17816 тыс.руб. или 2,24%.

Использование авторского учетно-аналитического подхода к формированию стратегических производных балансов, дает возможность,

опираясь на имеющиеся бухгалтерские данные и предполагаемые изменения внешних факторов учесть их влияние на размер собственности и определить возможные результаты реализации избранной предприятием стратегии.

В процессе исследования сформулированы следующие основные выводы:

1. В современных рыночных условиях перерабатывающим отраслям АПК необходима оптимальная концепция устойчивого развития, ориентированная на учетную оценку ресурсных возможностей и лимитов эксплуатации природных ресурсов.

2. Учет средозащитной деятельности на мясоперерабатывающих предприятиях АПК позволит отражать в системе эколого-экономического учета затраты по использованию окружающей среды, рассматриваемая как часть издержек. При этом необходимо расширить и уточнить виды затрат, связанные со средозащитной деятельностью, их отражение в системе учета и калькулирования, что даст возможность измерения воздействия производственной деятельности на природные балансы.

3. В качестве ориентира устойчивого развития мясоперерабатывающих предприятий в настоящее время целесообразно использовать действительную норму накопления, предполагающую отношение суммарного прироста трех видов капитала (произведенного, природного, человеческого) к валовому внутреннему продукту, что допускает возможность построения финансовой отчетности предприятий с учетом требований национального счетоводства.

С целью совершенствования организационно-методических положений эколого-экономического учета средозащитной деятельности мясоперерабатывающим предприятиям рекомендуется:

1. Применять комплекс организационно-методических рекомендаций по формированию эколого-экономического учета средозащитной деятельности предприятия.

2. Использовать функциональную систему эколого-ориентированных показателей, характеризующих исходные условия развертывания воспроизводственного процесса с учетом требований устойчивого экономического развития.

3. Для учета средозащитной деятельности использовать уточненные виды затрат, их учет и калькулирование природоохранных мероприятий хозяйствующих субъектов, выраженные через сумму компенсационных издержек.

4. Внедрять авторский расчетно-аналитический подход к формированию стратегического производного баланса, позволяющего отражать влияние реальных или предполагаемых внешних факторов на стоимость предприятия с использованием нормы накопления суммарного капитала: произведенного, природного и человеческого.

**Основные положения диссертационной работы отражены в
следующих публикациях:**

Статьи в изданиях, утвержденных ВАК РФ:

1. Сергеева, Е.А. Учетно-статистические аспекты оценки устойчивого развития хозяйствующих резидентов / А.И. Белоусов, Е.А. Сергеева // Вестник НГУ. Серия: Социально- экономические науки. Том 9, выпуск 1. – Новосибирск: НГУ, 2009 – с.37–41. – 0,5 п.л. (авторских – 0,25 п.л.).
2. Сергеева, Е.А. Стратегические балансы в системе эколого-ориентированной отчетности / Е.А. Сергеева // Журнал Бухгалтерский учет. №18. – М., 2009 – с. 61–63. – 0,3 п.л.

Монографии

3. Сергеева, Е.А. Бухгалтерский экологический учет и анализ в системе информационного обеспечения устойчивого развития предприятий / Е.А. Сергеева / Монография. – Ставрополь: СГУ, 2007. – 104 с. – 6,05 п.л.

Научные статьи, опубликованные в других изданиях

4. Сергеева, Е.А. Особенности аналитической оценки нерациональных форм сельскохозяйственного природопользования / Е.А. Сергеева // Сборник научных статей по материалам Всероссийской научно – практической конференции «Социально-экономические и инновационные аспекты развития региона». – Ставрополь: СтГАУ, 2008. – с. 35–36. – 0,17 п.л.
5. Сергеева, Е.А. К вопросу о сущности системного эколого-экономического учета / Е.А. Сергеева // Материалы Международной научно-практической конференции «Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики». – Астрахань: Издательство АГТУ, 2009. – с.74–77. – 0,4 п.л.
6. Сергеева, Е.А. Показатели эколого-экономических процессов в системе учетно – статистических координат/ Е.А. Сергеева // Материалы II Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций». – Воронеж: Воронежский государственный университет, 2009. – с.220–222. – 0,2 п.л.
7. Сергеева, Е.А. Эколого-учетные инструменты оценки природных активов / Е.А. Сергеева // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Современные проблемы бухгалтерского учета, аудита, анализа и статистики». – Ростов–на–Дону: Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», 2009. – с.70–73. – 0,2 п.л.
8. Сергеева, Е.А. Обеспечение финансовой устойчивости и удовлетворительной структуры баланса предприятия в контексте совершенствования механизма управления капиталом / И.Н. Ковалева, Э.Б. Саакова, Е.А. Сергеева // Международный сборник научных трудов «Экономика России: XXI век». Выпуск 13. – Воронеж: Воронежский госпедуниверситет, 2009 – с.79–89. – 0,9 п.л. (авторских – 0,3 п.л.).

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 16.11.2009

Формат 60x84 1/16 Усл. печ. л. – 1,0 Уч.- изд. л. – 1,0

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 375 Тираж 100 экз.
ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет»
355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2

Издательство Северо-Кавказского государственного
технического университета

Отпечатано в типографии СевКавГТУ

