

Ракевич Наталья Айковна

**ФОРМИРОВАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ (НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ  
СТРОИТЕЛЬНЫХ МАТЕРИАЛОВ)**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО «Кузбасский государственный технический университет им. Т.Ф. Горбачева»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент  
**Кучерова Елена Владимировна**

Официальные оппоненты: **Макарова Лариса Григорьевна**,  
доктор экономических наук, профессор,  
Нижегородский филиал ФГАОУ ВПО  
«Национальный исследовательский  
университет «Высшая школа экономики»,  
кафедра «Бухгалтерский учет,  
анализ и аудит», профессор

**Дружиловская Татьяна Юрьевна**,  
доктор экономических наук, доцент ФГБОУ  
ВПО «Нижегородский коммерческий  
институт», кафедра «Экономический анализ,  
бухгалтерский учет и аудит», профессор

Ведущая организация: Открытое акционерное общество  
«Нижегородский Машиностроительный Завод»

Защита состоится 30 мая 2012 г. в 10.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д.37, ауд. 315

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

Автореферат разослан «\_\_» апреля 2012 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета \_\_\_\_\_

Т.С. Маслова

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Произошедшие в результате глобального финансового кризиса изменения условий хозяйственной деятельности выявили необходимость формирования такой отчетности, которая могла бы обеспечить заинтересованных пользователей достоверной информацией и одновременно была бы структурирована вокруг стратегических задач организации, ее модели бизнеса и корпоративного управления.

Актуальной проблемой развития бухгалтерского учета в России является сближение его не только с теорией, но и с практикой, принятой в странах с развитой рыночной экономикой, причем в качестве ориентира выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Программа реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности нацеливает национальную систему бухгалтерского учета России на обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета и отчетности с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.

Однако, несмотря на конкретный комплекс мер по реформированию бухгалтерского учета в РФ, выбор путей решения данной проблемы остается предметом дискуссий, как среди ведущих российских ученых, так и государственных ведомств.

В условиях перехода на МСФО целью бухгалтерского учета является предоставление информации, удовлетворяющей потребностям изменившегося состава пользователей финансовой отчетности. Стандарты бухгалтерского учёта стран с развитой рыночной экономикой (и международные стандарты, как обобщение опыта различных учётных систем) акцентируют внимание на потребностях инвесторов. Более того, международные стандарты бухгалтерской отчётности делают акцент именно на финансовой отчётности предприятия, а не на учёте отдельных операций, что, однако, не уменьшает значения учёта последних.

В качестве одного из направлений совершенствования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО рассматривается вопрос использования международных стандартов для построения эффективной системы отчетности не только для финансового, но и управленческого учета, который уже на протяжении нескольких лет интенсивно изучается в странах Европейского Союза и США. Возрастающие требования к более высокой прозрачности и гласности деятельности компаний способствуют продвижению использования внутрифирменных информационных систем, которые могут своевременно предоставить необходимую информацию. Цель МСФО - предоставить данные, отражающие реальное положение предприятия, приводит к возможности использования международных стандартов финансовой отчетности в качестве основы для формирования интегрированной отчетности с использованием информации финансового и управленческого учета. Основными предпосылками этого являются:

Во-первых, исторические предпосылки. Существование отдельных видов отчетности затрудняет понимание реальной картины прибыльности или убыточности бизнеса;

Во-вторых, современные тенденции развития бухгалтерского учета. Выдвигаются новые качественные требования к системе бухгалтерского учета и формируемой в ней отчетности, которая, по мнению многих исследователей, должна представлять собой производное от информации, формируемой для внутренних пользователей и содержание которой позволит обеспечить потребности любых внешних пользователей;

В-третьих, положительная реакция рынка, так как это в определенной мере будет значить для инвесторов конец «информационной асимметрии», когда только руководство компании, благодаря своей внутренней отчетности, знает о подлинном состоянии дел, а внешние пользователи несут повышенные риски использования приукрашенных данных для принятия ими своих инвестиционных решений;

В-четвертых, развитие международных стандартов финансовой отчетности. В стандартах (IFRS) 7, 8 и 9 введен так называемый «управленческий подход», т.е. раскрытие информации, регулируемой данными стандартами, должно быть представлено внешним пользователям так, как она на самом деле существует в процессах реального управления компанией.

В этой связи одной из важных задач является использование принципов финансового и управленческого учета и формирование на их основе интегрированной отчетности в условиях применения МСФО. Место и роль управленческого учета, значимость составления интегрированной отчетности в частности на предприятиях промышленности стройматериалов предопределили выбор темы диссертационного исследования и его актуальность.

**Степень научной разработанности темы.** Теоретические и практические вопросы исследования проблем финансового и управленческого учета освещены в трудах многих российских и зарубежных ученых-экономистов, среди них: А.Апчерч, К. Друри, Ч.Т. Хорнгрен, О. Уильямсон, М.А. Вахрушина, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, О.В. Ефимова, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Панков, О.В. Рожнова, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин, А.А. Шапошников, А.Д. Шеремет, и другие.

Общие вопросы становления и развития международной системы учёта и отчётности, а также проблемы совершенствования методологии и организации бухгалтерского учёта отдельных стран в соответствии с рекомендациями международных финансовых стандартов нашли отражение в трудах зарубежных учёных Дж. Блейка, Д. Колдуэлла, Дж. Риса, и российских учёных А.С. Бакаева, Т.Ю. Дружиловской, А.П. Зудилина, П.И. Камышанова, Т.Б. Крыловой, Т.Б.Кувалдиной, М.И. Литвиненко, Е.А. Мизиковского, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, О.В. Соловьёвой, И.Р. Сухарева, В.И. Ткача, Л.З. Шнейдмана и других.

На протяжении нескольких лет вопрос использования международных стандартов финансовой отчетности активно обсуждается в экономической литературе, публикациях специализированных периодических изданий России и зарубежных стран. Большинство таких дискуссий в России сводятся к рассмотрению путей трансформации российской системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и решением проблем, связанных с этим вопросом. В то же время изучение трудов указанных авторов показало, что до настоящего времени основные методологические и прикладные проблемы интеграции информации финансового и управленческого учета в условиях применения МСФО оказались за рамками системных исследований.

Таким образом, актуальность темы обуславливается как недостаточностью теоретических исследований данного вопроса в России, так и большой его практической значимостью.

Соответственно определены цель, содержание и структура диссертации.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является рассмотрение на основе обобщения отечественного и зарубежного опыта процесса гармонизации стандартов финансовой отчетности, анализ возможностей и границ его влияния на интеграцию информации финансового и управленческого учета и разработка конкретных рекомендаций по использованию международных стандартов финансовой отчетности при построении системы бухгалтерского учета предприятия.

В соответствии с поставленной целью определены следующие основные задачи исследования:

- рассмотреть приложение новейшей институциональной экономической теории к механизмам ведения хозяйства и бухгалтерского учета;
- рассмотреть классификацию национальных систем бухгалтерского учета, их гармонизацию на международном уровне и определить основные общемировые тенденции развития учета и отчетности;
- исследовать процесс реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО;
- провести сравнительный анализ целей и задач управленческого и финансового учётов с целью выявления возможности интеграции информации, формируемой ими;
- обосновать на основе принципов МСФО возможность, целесообразность и эффективность использования данных управленческого и финансового учета для формирования интегрированной отчетности;
- разработать алгоритм формирования интегрированной отчетности на основе информации финансового и управленческого учета путем уточнения формы отчетов – «О прибылях и убытках» и «О движении денежных средств».

**Объект исследования** – практика ведения бухгалтерского учета по международным и национальным стандартам на примере предприятий промышленности строительных материалов.

**Предмет исследования** – процесс интеграции финансовой и управленческой информации в условиях перехода на МСФО и формирование интегрированной отчетности.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили разработки российских и зарубежных ученых по проблемам финансового и управленческого учета.

В работе использованы законодательные акты и другие нормативно-правовые документы органов государственной власти России, статистические и аналитические материалы Росстата (ФСГС), сведения, публикуемые в научных изданиях, в периодической печати, информация предприятий, материалы международных и российских научных конференций по рассматриваемой проблеме, материалы арбитражной практики, данные финансовой, статистической и управленческой отчетности предприятий, ресурсы Интернет.

В процессе исследования использовались методы: экономико-статистического, системного, структурно-сравнительного анализа, классификация и построение типологии, логико-теоретического анализа.

**Научная новизна исследования** заключается в обосновании и разработке организационно-методического обеспечения формирования интегрированной отчетности на основе информации финансового и управленческого учета в рамках МСФО на примере предприятий промышленности строительных материалов России.

Научная новизна содержится в следующих результатах, которые выносятся на защиту:

- на основе институционального подхода обоснована необходимость формирования интегрированной отчетности, включающей данные финансового и управленческого учета, которая комплексно характеризует результаты деятельности хозяйствующего субъекта и удовлетворяет интересам внешних и внутренних пользователей;

- обоснована возможность интеграции информации финансового и управленческого учета на основе МСФО путем реализации принципа приоритета экономического содержания над юридической формой;

- разработан алгоритм интеграции информации финансового и управленческого учета для решения проблем единого подхода к измерению и оценке затрат и результатов деятельности, отраженных в регистрах финансового и управленческого учета на основе разработанных универсальных аналитических справочников;

- предложены уточненные формы отчетности, отражающие интеграцию информации финансового и управленческого учета в холдинге промышленности строительных материалов, позволяющие выделить транзакционные, экологические и социальные расходы.

#### **Теоретическая и практическая значимость исследования**

Теоретическая значимость исследования определяется возможностью использования отдельных его результатов для дальнейшего развития теории

интеграции информации финансового и управленческого учета в рамках МСФО как актуальной научно-практической задачи. Кроме того, отдельные положения диссертационной работы могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений по ряду дисциплин, таких как «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что создана система практических рекомендаций по интеграции данных финансового и управленческого учета на примере организаций по производству строительных материалов и других отраслях, представлены предложения по совершенствованию форм внешней отчетности с целью отражения максимально полезной информации для широкого круга пользователей.

#### **Апробация и внедрение результатов исследования**

Результаты исследования докладывались на международных и региональных конференциях по проблемам учета, анализа и аудита.

Материалы исследования использовались при разработке гранта Регионального общественного Фонда содействия отечественной науке в области естественных и гуманитарных наук.

Автор принял личное участие в апробации разработок и рекомендаций, содержащиеся в диссертации, которые свое нашли практическое применение в деятельности группы компаний ОАО «Холдинговая компания «Сибирский цемент» отрасли промышленности строительных материалов, что подтверждено справками о внедрении.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 10 работ общим объемом 2,6 п.л., в том числе 2 статьи объемом 0,5 п.л. в журналах, рекомендованных ВАК РФ.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация изложена на 148 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 154 наименования, 16 приложений и проиллюстрирована 11 таблицами и 8 рисунками.

### **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. На основе институционального подхода обоснована необходимость формирования интегрированной отчетности, включающей данные финансового и управленческого учета, которая комплексно характеризует результаты деятельности хозяйствующего субъекта и удовлетворяет интересам внешних и внутренних пользователей.**

Методологической базой для бухгалтерского учета, как для любой другой экономической науки, является экономическая теория, которая изучает законы экономики в производстве и распределении, а также в развитии общественных производственных отношений. При этом практика ведения учета должна

обосновываться теорией учета, а теория в свою очередь должна обобщать все новое и прогрессивное и развивать бухгалтерский учет как науку. В рамках проведенного диссертационного исследования рассмотрен институциональный подход в вопросах развития бухгалтерского учета и отчетности, выявлена взаимосвязь микроэкономики с механизмами ведения хозяйства и учетом.

Наиболее перспективным и продуктивным направлением экономической теории, сформировавшимся во 2-ой половине XX века – начале XXI, является новейшая институциональная экономическая теория, одной из основных категорий которой является институт. Согласно Д. Норту институт – совокупность созданных людьми формальных и неформальных правил, выступающих в виде ограничений для экономических агентов, а также соответствующих механизмов контроля за их соблюдением и защиты. Развитие экономики происходит под влиянием взаимодействия между институтами и организациями, когда первые определяют «правила игры», а вторые являются «игроками». Учетная практика также должна быть адекватна существующим формальным и неформальным институтам, потребностям эффективно управлять процессами воспроизводства.

Существенное влияние на методологию учета и составления отчетности оказывают институты, формирующие внешнюю институциональную среду. Одним из таких институтов является институт права, к которому в том числе относятся и нормативные акты по ведению бухгалтерского учета, разрабатываемые Министерством финансов РФ в рамках реформирования отечественного учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и являющиеся обязательными к применению компаниями страны. Основопологающим принципом МСФО является принцип приоритета содержания над формой. Данный принцип продекларирован и в нормативных актах бухгалтерского законодательства РФ (ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»), но тем не менее не находит своего практического применения. Согласно требованиям российских стандартов обязательным условием признания фактов хозяйственной жизни в учете являются надлежащим образом оформленные документы, несвоевременное составление которых приводит к тому, что операции, относящиеся к отчетному периоду, не попадают в отчетность, искажая тем самым бухгалтерские данные. При формировании информации управленческого учета организации не ограничены предписаниями законодателя и могут отражать операции исходя из их экономического смысла, т.е. основной принцип международных стандартов реализуется в управленческом учете.

С возникновением новой институциональной экономической теории связано открытие особого вида расходов, получивших название транзакционных, возникающих в связи с заключением контрактов. Как правило, вне зависимости от сферы деятельности, транзакционные издержки организаций подразделяются на шесть основных категорий: «поиск информации», «ведение переговоров», «составление контрактов», «мониторинг



за выполнением условий контракта», «принуждение к исполнению контракта», «защита от третьих лиц».

В нашей стране учетные аспекты трансакционных издержек мало изучены. Это связывают с отсутствием понятия «трансакционные издержки» в нормативных документах по РСБУ и их, в ряде случаев, нелегальным характером. Согласно классификации расходов, принятой ПБУ 10/99, в зависимости от своего характера трансакционные издержки попадают в расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы, а также капитализируются. МСФО оперируют понятием «трансакционные издержки», но дают определение в контексте того или иного стандарта.

Любые взаимоотношения поставщиков и потребителей, как элементов институциональной среды, сопровождаются трансакционными издержками. Исследования показывают, что порой они могут составлять значительную статью расходов и способны существенно повлиять на финансовый результат деятельности компании. При этом анализ информации, формируемой финансовым и управленческим учетом за 2011 год на рассматриваемых предприятиях, показал, что не все трансакционные издержки, отраженные в управленческом учете, попадают в финансовую отчетность организации (Таблица 1).

Таблица 1

Информация о наличии трансакционных издержках предприятий

<b>Виды трансакционных издержек</b>	<b>Наличие трансакционных издержек</b>	<b>В полном ли объеме признаются в бухгалтерском (финансовом) учете</b>
1	2	3
Издержки поиска информации о ценах и качестве товаров, а также о потенциальных покупателях и продавцах	+	-
Издержки, связанные с ведением переговоров	+	-
Издержки составления контрактов	+	-
Издержки контроля за выполнением условий контракта	+	-
Издержки принуждения к выполнению условий контракта	+	-
Издержки защиты прав собственности от посягательств третьей стороны	+	-

Таким образом, необходимость сближения российской учетной практики с международными стандартами и соблюдения предписываемых ими принципов путем формирования целостного взгляда на затраты организации

предопределяют интеграцию информации финансового и управленческого учета и формирования на этой основе интегрированной отчетности, содержащей систему показателей, комплексно характеризующих деятельность организации.

## **2. Обоснована возможность интеграции информации финансового и управленческого учета на основе МСФО путем реализации принципа приоритета экономического содержания над юридической формой.**

В диссертационной работе сделан вывод, что основой интеграции информации финансового и управленческого учета является совершенствование отчетности и сближение ее с международными стандартами (МСФО). В этой связи необходимо максимальное задействование возможностей управленческого учета.

Сегодня важнейшие тенденции развития в области учета выражаются в кардинальном пересмотре сложившегося отношения к бухгалтерской (финансовой) отчетности и значительным расширением состава заинтересованных пользователей информации, содержащейся в ней. В условиях глобального финансового кризиса основными требованиями, предъявляемыми пользователями информации к отчетности, являются полная ее открытость и отражение в ней этического поведения. Помимо того, что отчетность должна быть понятной, прозрачной и объективно отражать положение компании, как того требуют МСФО, заинтересованным пользователям важно понять, как именно компания создает свою стоимость. То есть современный отчет должен совмещать в себе финансовые аспекты деятельности с показателями устойчивого развития, которые компания внедряет в своей деятельности и по которым можно судить о ее результативности. Показатели устойчивого развития — это результативность компании в области управления кадрами, общей системы корпоративного управления, проекты, реализуемые в сфере социальной и благотворительной деятельности, в сфере охраны окружающей среды. Как правило, данная информация формируется и анализируется в управленческом учете.

Таким образом, интеграция информации финансового и управленческого учета способствует повышению информативности отчетности за счет расширения дополнений и пояснений, в которых переплетаются данные из двух сфер учета.

Схематично процесс интеграции информации финансового и управленческого учета можно представить следующим образом (см. рис. 1):

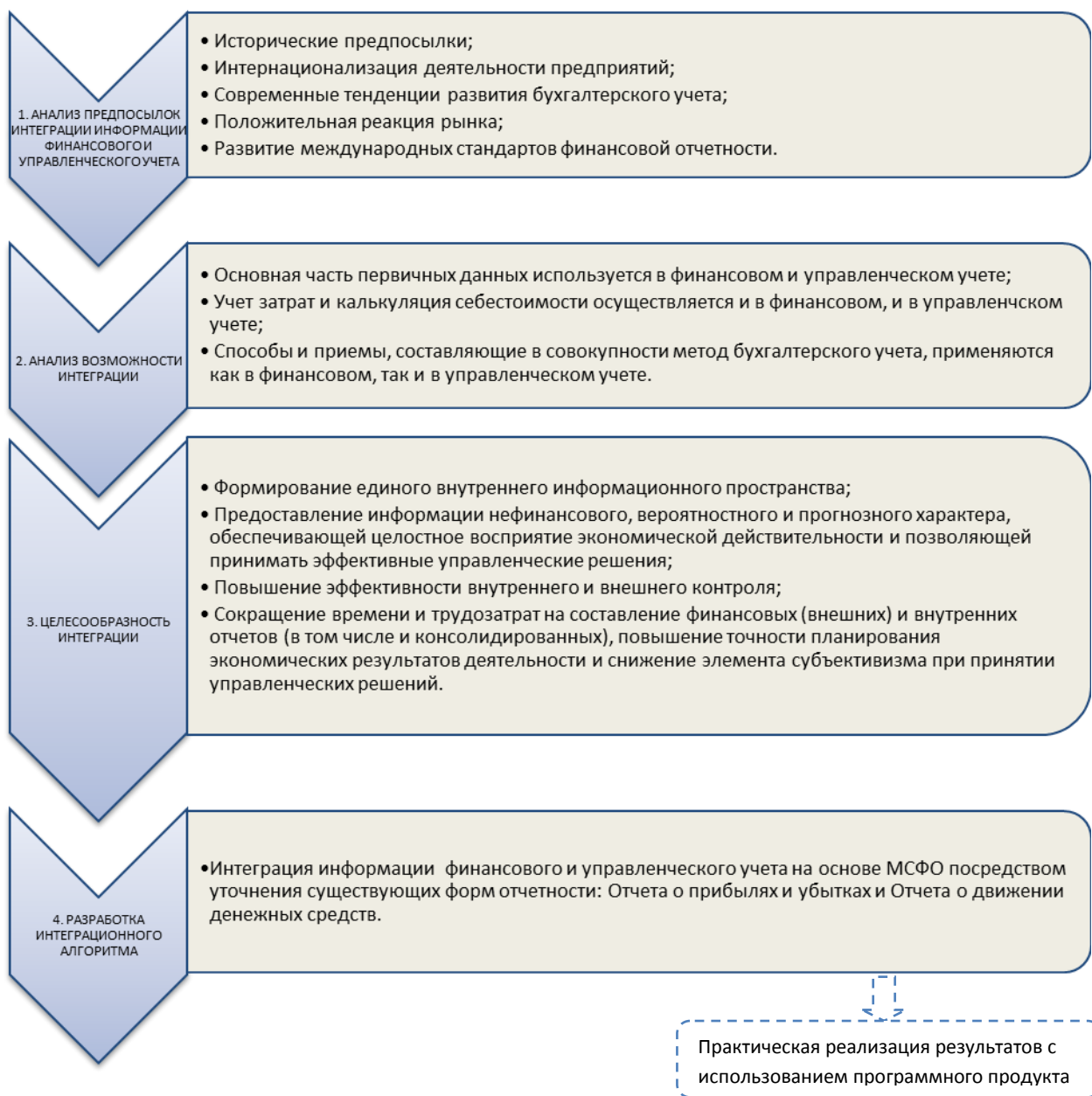


Рис. 1. Структурно-логическая схема интеграции информации финансового и управленческого учета в целях формирования интегрированной отчетности

Необходимость совершенствования отчетности, а также расширения дополнений и пояснений вызваны требованиями, прежде всего, внешних пользователей. Наблюдения показывают, что представленных в российской финансовой отчетности данных бывает не достаточно для оценки всех рисков и со стороны внешних пользователей (прежде всего, инвесторов) поступают дополнительные запросы относительно интересующей их информации. В результате этого компании всё более активно раскрывают информацию управленческого учета. Потребность инвесторов и прочих заинтересованных пользователей в получении более полной картины деятельности предприятия, отражающей риски и возможности и более логично увязывающие воедино факторы окружающей среды, социального и надзорного факторов с финансовыми результатами, привело к созданию Международного комитета по

интегрированной отчетности. В настоящее время комитет пока не выработал требования к форме и перечню раскрываемой информации, но обозначил основные принципы, которыми следует руководствоваться при составлении интегрированного отчета. Схема взаимосвязи имеющихся на предприятии отчетов и формирование на их основе интегрированной отчетности, отвечающей продекларированным принципам, представлена на рисунке 2:

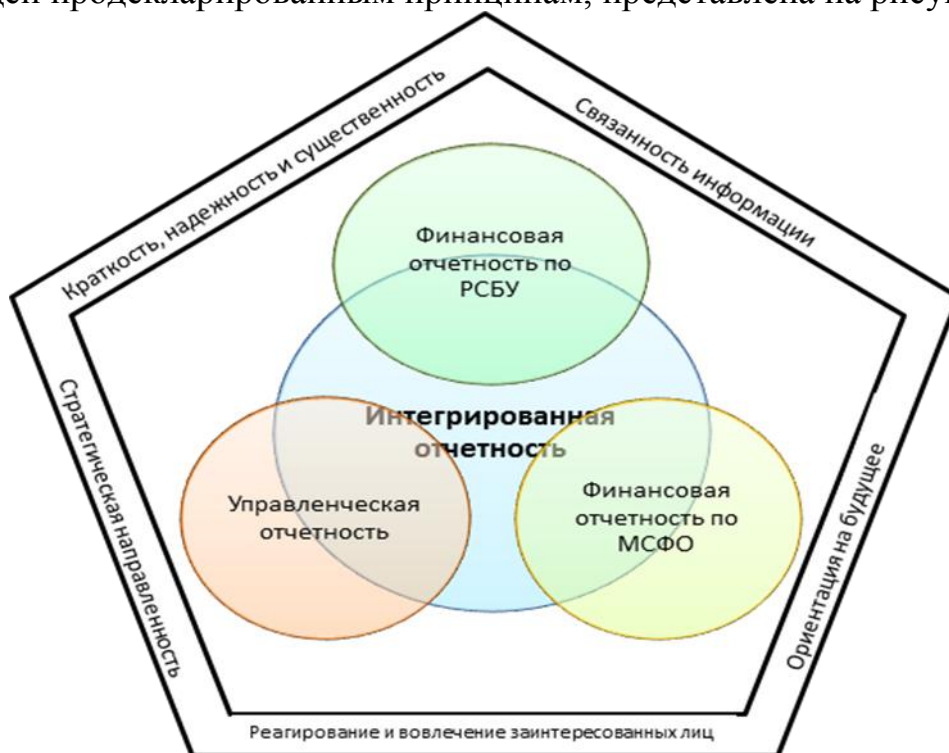


Рис. 2. Взаимосвязь формируемых видов отчетности

Таким образом, анализ основных требований, предъявляемых заинтересованными пользователями к запрашиваемой информации и требований международных стандартов, а также анализ общемировых тенденций развития в области учета и отчетности предопределил возможность разработки форм отчетности и раскрытия дополнительной информации в рамках интеграции информации финансового и управленческого учета.

### **3. Разработан алгоритм интеграции данных финансового и управленческого учета для решения проблем единого подхода к измерению и оценки затрат и результатов деятельности, отраженных в регистрах финансового и управленческого учета.**

Предложенный нами алгоритм (см. рис. 3) основывается на требованиях, указаниях и рекомендациях ПБУ и МСФО, для чего в системе управленческого учета разрабатываются определенные внутренние документы (аналитические справочники), которые совместно с принятыми на законодательном уровне формами финансовой отчетности в конечном итоге являются базой для подготовки внешних отчетов (Отчет о прибылях и убытках и Отчет о движении денежных средств), являющихся отражением интеграции данных финансового и управленческого учетов.

Различные цели и методы управленческого и финансового учета не исключают необходимость информационной связи между ними и показателями затрат и результатов деятельности, формируемых ими. Эта связь осуществляется в двух основных целевых направлениях:

- для обеспечения единого подхода к измерению и оценке затрат и результатов в прошлом, отраженных в финансовом учете, и в будущем, формируемых в системе управленческого учета;
- для обеспечения единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности в системах финансового и управленческого учета.

Для интеграции информации финансового и управленческого учета на предприятии необходимо использование единых принципов в отчетности и документообороте:

- соблюдение единой номенклатуры затрат по видам,
- соблюдение единых методов определения их величины,
- применение единых правил стоимостной оценки,
- обеспечение логической и счетной связи между показателями маржинальной прибыли и прибыли от реализации продукции, товаров и услуг.
- группировка затрат по местам и центрам их формирования с отнесением затрат мест и центров на конкретные, заранее определенные счета производственных расходов в бухгалтерском учете либо включения их в статьи калькуляции по прямому признаку.



Рис. 3. Алгоритм формирования интегрированной отчетности

Реализация алгоритма интеграции информации финансового и управленческого учета может осуществляться двумя вариантами. Исходя из

того, что план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н, позволяет вести учет затрат на производство как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и обособленно - с использованием самостоятельных счетов управленческого учета, и, исходя из этого, допускается возможность существования **одноуровневой (однокруговой, интегрированной)** и **двухуровневой (двухкруговой)** систем учета производственных затрат (см. рис. 4).

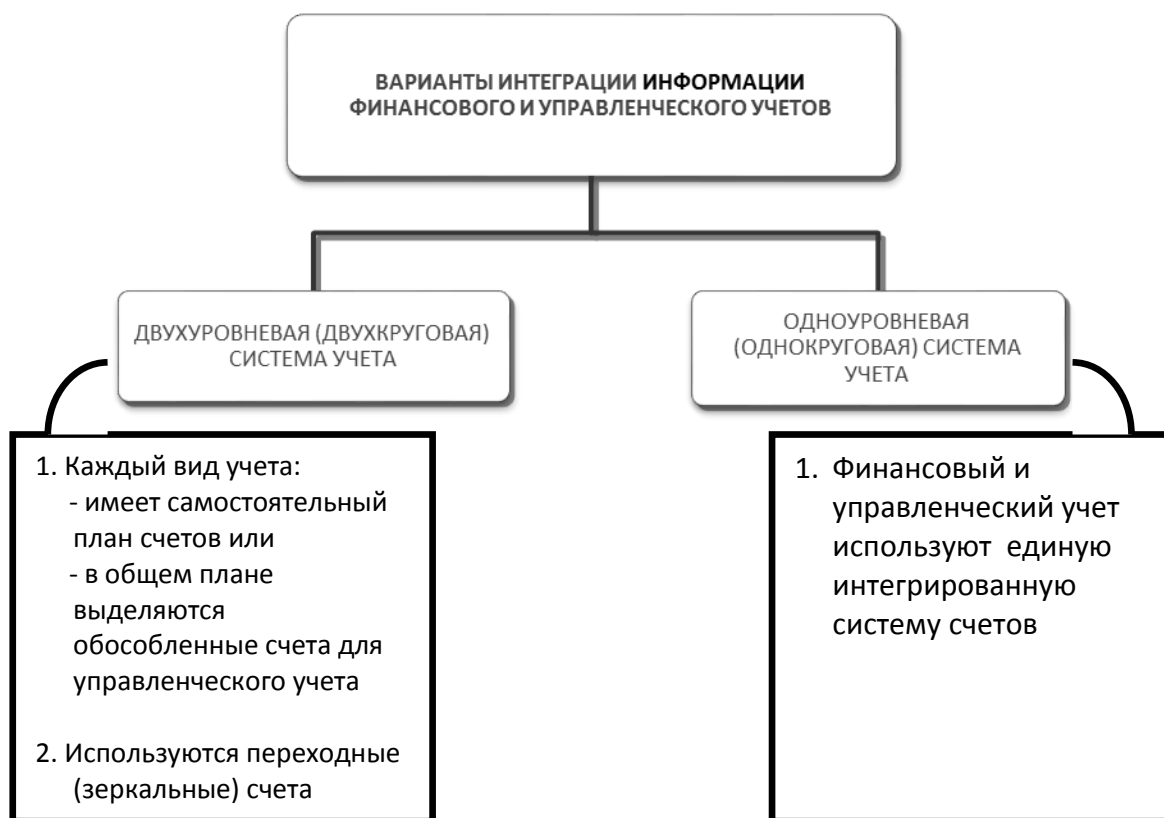


Рис. 4. Разработка единого плана счетов для формирования интегрированной отчетности

Для предприятий, рассматриваемых в рамках диссертационного исследования, выбран вариант однокруговой (интегрированной) системы учета, ориентированный на одноуровневую систему учета затрат и результатов деятельности, т.е. формирование информации в финансовом и управленческом учете происходит с использованием единой системы счетов, т.к. одноуровневая система обычно функционирует без использования специальных счетов управленческого учета.

Однокруговая (интегрированная) система учета предполагает выделение для каждого элемента затрат и Центра финансовой ответственности (ЦФО) специальных аналитических справочников управленческой бухгалтерии, в которых ведется расширенный аналитический учет по счетам продаж, затрат и расходов. Целями введения данных справочников являются:

- учет затрат и отклонений по элементам;
- учет затрат и отклонений по местам формирования и центрам ответственности.

Однокруговая система обеспечивает большую динамичность учета, его приспособляемость к изменяющимся производственным условиям и структурам. Одновременно сохраняется единство системы счетов на предприятии.

В рамках диссертационного исследования рассматриваются предприятия промстройматериалов, а именно, предприятия цементной промышленности. Основными структурными подразделениями данных предприятий являются цехи. В своем составе цементный завод имеет комплекс основных и вспомогательных цехов. Основные цехи цементного завода специализируются по технологическому признаку, т.е. выполняют отдельные части общего технологического процесса (добычу, подготовку сырья, обжиг, помол). К основным особенностям деятельности предприятий цементной промышленности относятся:

1. высокие транзакционные издержки, связанные, прежде всего, с освоением новых территорий и строительством новых заводов;
2. существенное негативное влияние на окружающую среду;
3. существенное влияние на социально-экономическое развитие региона присутствия.

Исходя из перечисленных особенностей деятельности и организации производственного процесса, в рамках диссертационного исследования, разработаны и внедрены в практическую деятельность аналитические справочники по учету:

- затрат, построенных с учетом технологического процесса основного производства, производственных процессов вспомогательных и обслуживающих производств;
- транзакционных расходов;
- экологических затрат и расходов;
- социальных расходов;
- движения денежных средств.

Предложенные справочники позволяют получать информацию о затратах, доходах, расходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления аналитических разрезах. Разработанные и автоматизированные аналитические справочники легли в основу интегрированной отчетности.

**4. Предложены уточненные формы отчетности, отражающие интеграцию информации финансового и управленческого учета в холдинге промышленности строительных материалов, позволяющие выделить транзакционные, экологические и социальные расходы.**

Целью бухгалтерского учета и финансовой отчетности является обеспечение заинтересованных лиц полной и достоверной информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организаций. В мировой бухгалтерской системе первостепенное значение имеют данные о формировании и использовании прибыли (Отчет о



прибылях и убытках) и данные о движении денежных средств (Отчет о движении денежных средств). Исходя из этого и анализа запрашиваемой внешними пользователями информации, нами сформированы новые структуры Отчета о прибылях и убытках и Отчета о движении денежных средств, отражающие интеграцию информации финансового и управленческого учета.

1. Для составления **Отчета о прибылях и убытках** международными стандартами финансовой отчетности (IAS 1 «Представление финансовой отчетности») рекомендованы два варианта представления расходов:

- простая классификация (заработная плата, амортизация и т.п.), в рамках которой затраты объединяются в соответствии с характером и не перераспределяются в зависимости от их назначения внутри организации;

- функциональная классификация, указывающая на направления расходов (производственные, административные).

При этом международные стандарты рекомендуют использовать функциональную классификацию расходов с последующей разбивкой их в рамках простой классификации.

Отчет о прибылях и убытках (утвержден приказом Минфина РФ 02 июля 2010 г. №66н) в России по своей форме приближен к требованиям международных стандартов. В его основе лежит функциональная классификация. Но, на наш взгляд, эта форма отличается чрезмерной агрегированностью, фискальной направленностью и слабой взаимосвязью с системой управленческого учета.

Предлагаемая нами логика перегруппировки отчета заключается в выделение транзакционных издержек, экологических и социальных расходов в составе затрат от обычных видов деятельности и прочих расходов. Дополнительно к отчету о прибылях и убытках рекомендуется составлять отчет о распределении полученной прибыли.

Предложенная форма Отчета о прибылях и убытках, дополненная необходимыми пояснениями позволит инвесторам и прочим заинтересованным пользователям:

- получать и анализировать информацию о транзакционных издержках компании, их влиянии на финансовый результат деятельности, а также осуществлять контроль за ее деятельностью в части минимизации данных расходов;

- оценить результаты управления охраной окружающей среды, выявить проблемные области, проанализировать мероприятия, оказывающие влияние на природоохранные затраты и себестоимость продукции, повысить уровень информативности заинтересованных пользователей. Это наиболее актуально для таких отраслей экономики, в которых фактор защиты окружающей среды можно оценить как существенный. К таким отраслям, в том числе, относится и промышленность строительных материалов;

- оценить социальную политику организации и ее влияние на местное сообщество.

В качестве дополнения к Отчету о прибылях и убытках, отражающего доходы и расходы за отчетный период, в целях повышения информативности отчетности

предлагаем раскрыть планы компании по использованию полученной прибыли. В него могут быть включены планы по инвестиционным проектам, выплате дивидендов, благотворительной деятельности.

**2. Отчет о движении денежных средств.** Необходимость составления данного отчета в международной практике определена МСФО (IAS) № 7 «Отчеты о движении денежных средств». В России – начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 год, введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утвержденное Приказом Минфина России от 02.02.2011 №11н, который призван снять некоторые существующие на данный момент отличия между российскими и международными стандартами в части отражения данных в отчете.

Новое ПБУ вводит понятие «денежных эквивалентов», но в отличие от своего международного аналога, рассматривает его в несколько зауженном варианте. Так, п. 5 ПБУ 23/2011 устанавливает, что денежные эквиваленты – это финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. В то же время согласно п.2 ПБУ 19/02 финансовые вложения – это активы, способные приносить компании экономические выгоды в будущем. Однако нередки ситуации, когда компании используют для расчетов беспроцентные банковские векселя, учитываемые по номиналу и не относящиеся к финансовым вложениям, т.е. данные неденежные формы расчетов эквивалентны денежным, но формально таковыми не признаются. При этом в управленческом учете, исходя из принципа приоритета экономического содержания над юридической формой, такие векселя могут быть отражены в составе денежных средств. В данной ситуации важно помнить, что ПБУ 1/2008 (п.7) в случаях, когда по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, разрешает формировать учетную политику, основываясь на МСФО. В свою очередь МСФО (IAS) 7 гласит, что денежные эквиваленты определяются из политики и даже практики управления денежными средствами компании.

Таким образом, интеграция информации финансового и управленческого учета в части неденежных форм расчета, не отрегулированных нормативно-правовыми актами российского бухгалтерского учета, позволит получать достоверную информацию о денежных средствах и их эквивалентах при соблюдении требований и принципов МСФО.

Помимо более широкого понятия денежных эквивалентов МСФО (IAS) 7, в отличие от российских стандартов, предусматривает два метода представления данных о денежных потоках: прямой и косвенный.

В рамках интеграции информации финансового и управленческого учета нами предложен вариант Отчета о движении денежных средств, построенный косвенным методом с отражением данных о выплате сумм по налогу на прибыль и процентов в составе операционной деятельности прямым методом. Косвенный метод предпочтителен с аналитической точки зрения, так как

позволяет определить взаимосвязь полученной прибыли с изменением величины денежных средств и показывает взаимосвязи между разными видами деятельности предприятия. Расчет денежных потоков косвенным методом ведется от показателя чистой прибыли или прибыли до налогообложения с соответствующими корректировками его на статьи, не отражающие движения реальных денежных средств по соответствующим счетам.

Преимущество косвенного метода при использовании в оперативном управлении денежными потоками состоит в том, что он позволяет установить соответствие между финансовым результатом и оборотными средствами компании. С его помощью можно выявить наиболее проблемные места в деятельности предприятия и разработать пути выхода из сложившейся ситуации.

При проведении аналитической работы оба метода (прямой и косвенный) дополняют друг друга и дают реальное представление о движении потока денежных средств на предприятии за расчетный период.

Основной целью анализа денежных потоков является выявление причин дефицита (избытка) денежных средств и определение источников их поступления и направлений расходования для контроля над текущей платежеспособностью предприятия. Анализ движения денежных средств дает возможность оценить финансово-экономическое состояние хозяйствующего субъекта. В этих целях можно использовать как прямой, так и косвенный методы. Это позволит раскрыть реальное движение денежных средств в компании, оценить синхронность их поступления и расходования, а также увязать величину полученного финансового результата с состоянием денежных средств.

В пояснениях к формам отчетности компания раскрывает информацию о компании (профиль деятельности, миссию, стратегию и т.п.), политику в области экологической и промышленной безопасности, информацию о социальных программах и благотворительности, основные показатели в области персонала.

Завершающим этапом является автоматизация разработанных форм отчетов и справочников с применением программного продукта. Рассматриваемые в диссертационном исследовании предприятия работают с ERP-системой Microsoft Dynamics AX 4.0, в которой были реализованы разработанные нами рабочий план счетов, аналитические справочники и формы отчетности. Процесс автоматизации может быть представлен следующим образом (см. рис. 5):

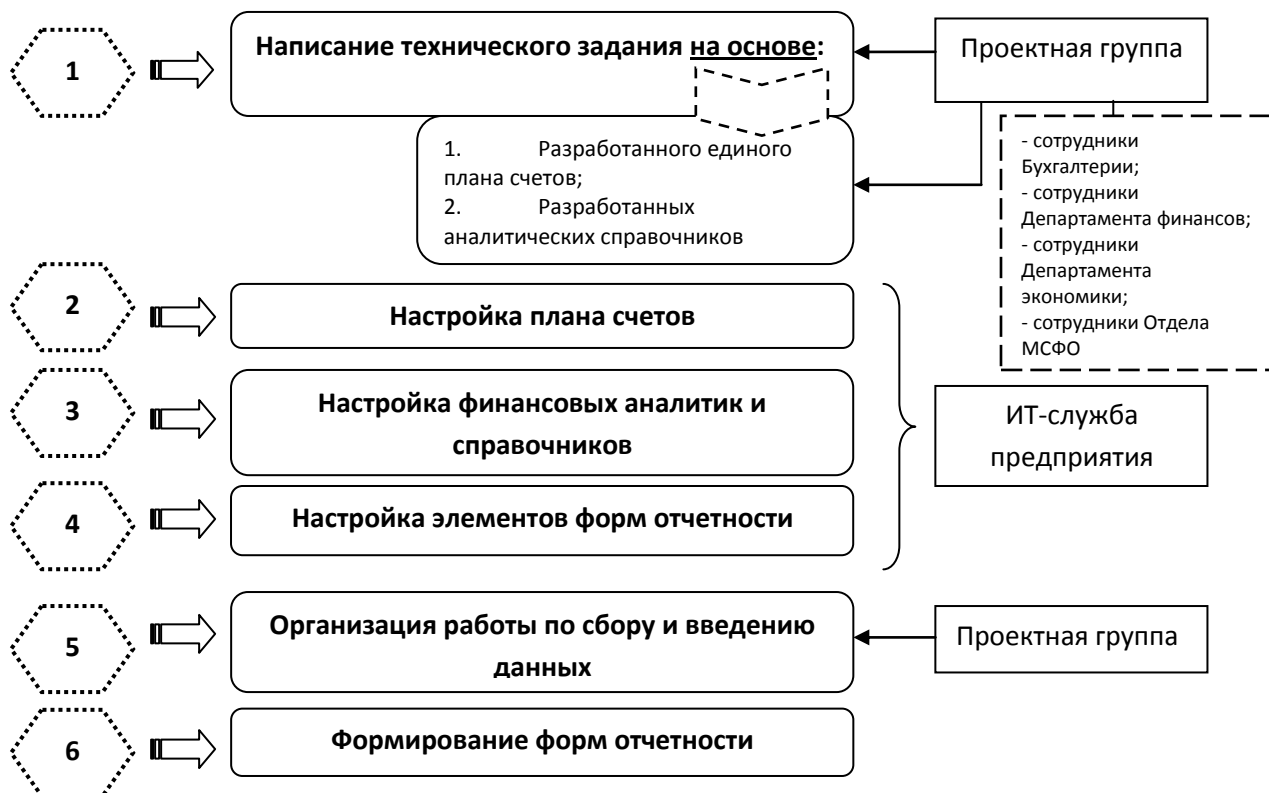


Рис. 5. Этапы формирования разработанных форм интегрированной отчетности в автоматизированной системе предприятия

На этапе сбора и ввода данных бухгалтер, исходя из содержания хозяйственной операции, присваивает ей счета бухгалтерского учета и соответствующие коды аналитик. Подобная взаимосвязь синтетических счетов финансового учета, аналитических справочников управленческой бухгалтерии и внешних форм отчетности, позволяет получать детализированную информацию о деятельности компании, а также выделять в отдельные статьи отчетов транзакционные, экологические и социальные расходы, имеющие аналитические признаки соответствующих справочников. Схематично процесс формирования интегрированной отчетности, в основе которой лежат аналитические справочники, можно представить следующим образом (см. рис. 6):

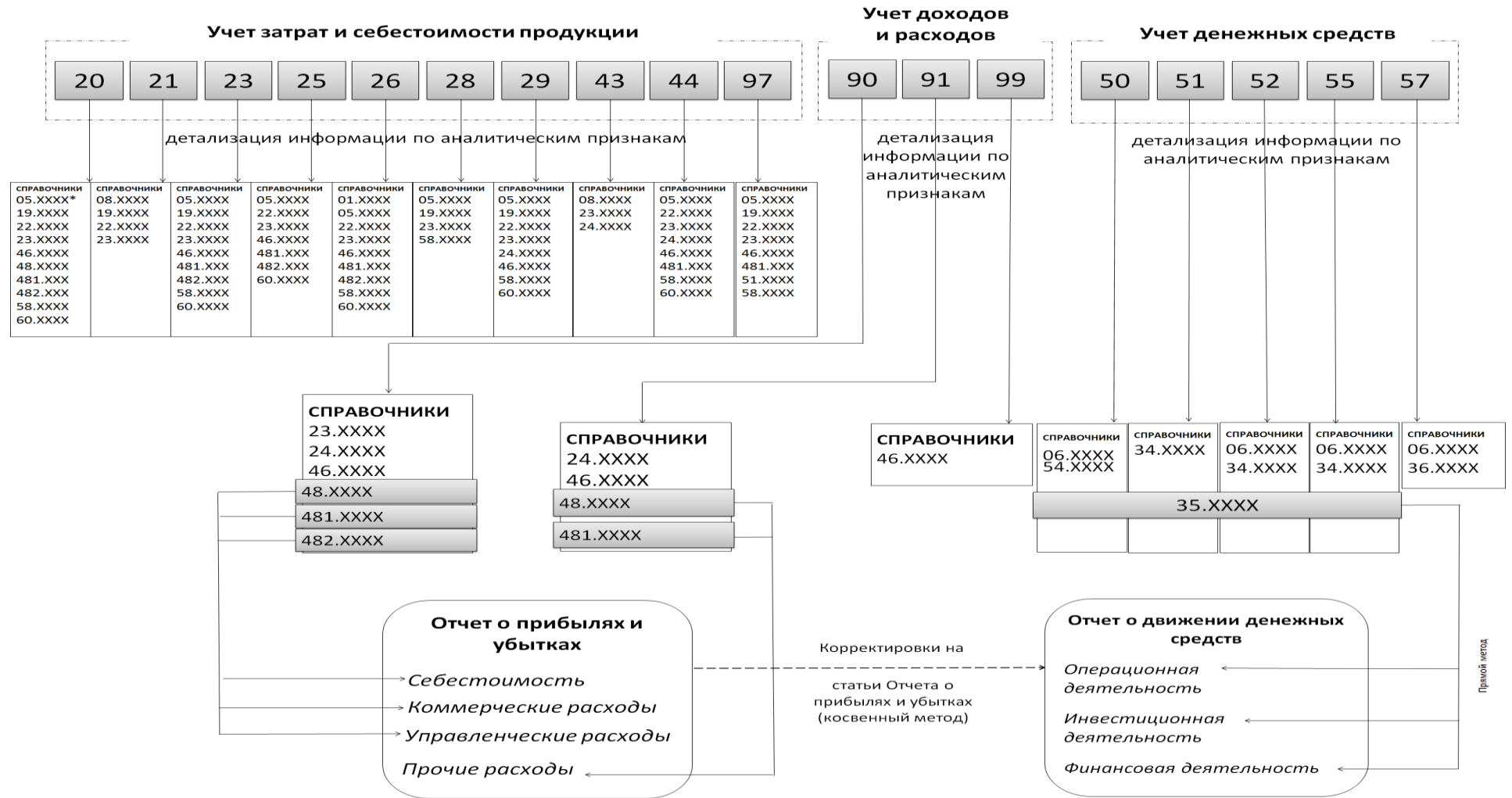


Рис. 6. Структурно-логическая схема формирования интегрированной отчетности с использованием аналитических справочников

\* – кодировка аналитических справочников, где первые две или три цифры обозначают номер справочника, а XXXX – «маску» аналитического признака (в зависимости от степени детализации аналитический признак может включать в себя от 1 до 12 знаков)

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В нашей стране принята программа реформирования учета на основе международных стандартов финансовой отчетности. На высшем законодательном уровне принимаются нормативно-правовые акты, формирующие внешнюю институциональную среду бухгалтерского (финансового) учета и призванные постепенно перевести российскую практику учета на международные рельсы. В первую очередь это подразумевает реализацию в отечественной практике ведения учета и составления отчетности принципов, на основе которых строятся все МСФО. Прежде всего, это принцип приоритета экономического содержания над правовой формой, который закреплен и в российских законодательных актах по бухучету, но до сих пор не нашедший своего практического применения при составлении финансовой отчетности и, как следствие, приводящий к искажению данных за счет несвоевременного отражения фактов хозяйственной жизни. В свою очередь основополагающий принцип МСФО реализуется в управленческом учете, где для признания операций, относящихся к отчетному периоду, наличие надлежащим образом оформленных документов не является главным условием.

Таким образом, необходимость сближения российского учета с международными стандартами и соблюдения предписываемых ими принципов путем формирования достоверной информации, прежде всего, о затратах и движении денежных средств предопределили необходимость интеграции информации финансового и управленческого учета и формирования на их основе интегрированной отчетности.

Наряду с необходимостью реформирования российского учета современные условия развития требуют от компаний всё большей прозрачности и подотчетности. Это выражается в необходимости получения от организаций такого вида отчетности, содержание которой обеспечивало бы не только оценку текущего состояния деятельности организации, но и давало бы возможность прогнозирования работы компании в будущем. Помимо того, что отчетность должна быть понятной, прозрачной и объективно отражать положение компании, как того требуют МСФО, заинтересованным пользователям важно понять, как именно компания создает свою стоимость, т.е. современный отчет должен совмещать в себе финансовые аспекты деятельности с показателями устойчивого развития (отражение рационального управления всеми формами капитала). Для этого необходимо раскрытие информации, формируемой управленческим учетом.

Внедрение интегрированной отчетности, совмещающей в себе финансовые и нефинансовые данные, способствует достижению следующих положительных эффектов:

### 1. Внешние эффекты:

1.1. Для инвесторов – возможность видеть реальные коммерческие и физические риски, реальные отношения с потребителями, поставщиками и сотрудниками;

1.2. На рынке труда – формирование имиджа привлекательного работодателя;

1.3. На рынке, где действует компания – хороший инструмент PR, возможность рассказать о себе рынку как о производителе (поставщике) товаров (услуг);

1.4. Для властных структур – компания показывает свою прозрачность, рассказывает о создании рабочих мест и о той пользе обществу, которую она приносит;

1.5. Углубление сотрудничества со всеми заинтересованными сторонами;

1.6. Сближение с требованиями и принципами МСФО.

2. Внутренние эффекты:

2.1. Формирование отчета помогает менеджменту сосредоточиться на главных целях бизнеса;

2.2. Получение информации о транзакционных, экологических и социальных расходах с высокой степенью детализации, необходимой для организации контроля над ними;

2.3. Формирование единого информационного пространства.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК**

1. Ракевич Н.А. Проблемы реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО // Инновации и инвестиции, 2009. – №3. – С. 83-86 (0,3 п.л.)

2. Ракевич Н.А. Механизм интеграции финансового и управленческого учета на основе МСФО // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие), 2011 – №2. – С. 109-113 (0,2 п.л.)

### **Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов в других изданиях**

3. Ракевич Н.А. Использование МСФО при разработке и внедрении управленческого учета // Молодой ученый, 2009. – №6. – С. 57-61 (0,3 п.л.)

4. Ракевич Н.А. Стандартизация бухгалтерского учета на международном уровне, его развитие как составляющей экономической науки и анализ возможности сближения с управленческим учетом // Экономика. Управление. Право, 2010. – №8. – С. 13-21 (0,4 п.л.)

5. Ракевич Н.А. Особенности организации управленческого учета на предприятиях промышленности строительных материалов // Научная перспектива, 2010. – №8. – С. 12-18 (0,3 п.л.)

6. Ракевич Н.А. Классификация национальных систем бухгалтерского учета и их гармонизация // Экономика, социология и право, 2010. – №8. – С. 39-49 (0,5 п.л.)

7. Ракевич Н.А. Автоматизация управленческого учета как условие оптимизации управления ресурсами // Проблемы экономического развития в

условиях глобального кризиса: результаты и перспективы: Сб. материалов научно-практической конференции – Кемерово, 2010. – С. 329-334 (0,3 п.л.)

8. Ракевич Н.А. Интеграция управленческого и финансового учета: мотивы, возможности и целесообразность // Вестник КТИПБ, декабрь 2010 – С. 8-11 (0,2 п.л.)

9. Кучерова Е.В., Ракевич Н.А. Повышение информативности финансовой отчетности как результат интеграции управленческого и финансового учета на основе МСФО // Вестник КузГТУ, 2009. – №6 – С. 132-136 (0,2 п.л.)

10. Кучерова Е.В., Ракевич Н.А. Анализ предпосылок интеграции финансового и управленческого учета на основе МСФО // Актуальные вопросы развития современного общества: Сб. материалов международной научно-практической конференции. – Курск, 2011 – С. 36-39 (0,2 п.л.)