

На правах рукописи

**ВАРПАЕВА ИРИНА АЛЕКСАНДРОВНА**

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ  
ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО «Нижегородский коммерческий институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Мизиковский Ефим Абрамович**

Официальные оппоненты: **Горшкова Людмила Алексеевна**, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского», кафедра экономической информатики экономического факультета, профессор

**Штефан Мария Александровна**, кандидат экономических наук, доцент, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики - Нижний Новгород», факультет экономики, декан

Ведущая организация: **ФБОУ ВПО «Волжская государственная академия водного транспорта**

Защита состоится «30» октября 2012 г. в 12<sup>00</sup> ч. 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. 220.

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

Автореферат разослан «29» сентября 2012 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета \_\_\_\_\_ Т.С. Маслова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность темы исследования.* Необходимость развития инвестиционной деятельности в России обуславливается курсом страны на модернизацию, предполагающую обновление оборудования, технологий и продукции, изменение предпочтений потребителей, возникновение новых рынков сбыта. Реализация процесса инвестиционной деятельности сопровождается инвестициями, которые относятся к объектам бухгалтерского учета.

Основополагающими для экономики государства и организации являются инвестиции в строительство новых и восстановление (модернизацию, реконструкцию и техническое перевооружение) действующих объектов основных средств. Процесс инвестиционной деятельности при этом обозначается термином «капитальное строительство».

В полном объеме инвестиционная деятельность проявляется в случае, когда организация-инвестор является одновременно заказчиком и пользователем объектов основных средств, выполняя при этом работы по их строительству и восстановлению. В современных условиях нестроительные организации нередко самостоятельно занимаются реконструкцией своих цехов, складских и офисных помещений, производят работы по модернизации и техническому перевооружению, осуществляют новое строительство объектов основных средств. Выполнение названных работ хозяйственным способом оправдано:

- отсутствием рисков, возникающих при заключении договорных отношений с организацией-подрядчиком;
- сокращением времени на согласования договоров с подрядными строительно-монтажными организациями;
- заинтересованностью персонала организации-инвестора и ее специализированного строительного подразделения в качественном осуществлении работ;
- единством в управлении строительством, восстановлением и эксплуатацией объектов.

Затраты, сопровождающие процесс выполнения рассматриваемых работ, подлежат капитализации и отражению в качестве внеоборотных активов в учете и отчетности организаций-инвесторов, являясь фактором повышения их инвестиционной привлекательности. В настоящее время названные организации испытывают потребность в сборе и систематизации информации, необходимой

для оптимизации инвестиционных затрат, подготовки обоснованных управленческих решений в процессе инвестирования. В системе информационного обеспечения управления инвестиционной деятельностью особое значение имеет информация бухгалтерского учета и его видов – финансового и управленческого. Учетная информация, отражающая процесс инвестиционной деятельности, сопровождающие его затраты и полученные результаты, требуется различным группам пользователей.

Следует выделить комплекс причин, обуславливающих актуальность проблемы развития методологической и методической базы бухгалтерского учета затрат инвестиционной деятельности, в том числе нестроительных организаций. В финансово-экономической науке и практике, несмотря на активное использование понятий инвестиций и инвестиционной деятельности, не существует их общепризнанной трактовки. Бухгалтерский учет процесса инвестиционной деятельности в настоящее время сводится преимущественно к учету формирования первоначальной стоимости объектов вложений. В специальной литературе отсутствует единое мнение о порядке интеграции видов хозяйственного учета инвестиционной деятельности в учетной системе организации. Нормативными актами не в полной мере регламентирован порядок учета затрат на модернизацию, реконструкцию и техническое перевооружение действующих объектов основных средств. Требуют уточнения элементы системы управленческого учета затрат инвестиционной деятельности.

Изложенным выше определяется актуальность и практическая значимость темы диссертационной работы, ее цель, предмет, объекты, направления исследования.

***Разработанность темы исследования.*** В развитых странах основные аспекты инвестиционной деятельности разработаны такими известными учеными, как Г. Бирман, Ю. Бригхем, Дж. Ван Хорн, К. Друри, Л. Гапенски, Л. Крушвиц, Д. Норкотт, У. Шарп, Ч. Хорнгрен, Р. Энтони и др. Труды названных ученых переведены на русский язык, в том числе под грифом университетского учебника или базового курса. Проблемам организации и финансирования инвестиций в Российской Федерации посвящены научные труды отечественных ученых: И.А. Бланка, Л.В. Воронцовского, А.Б. Идрисова, В.Н. Лившица, В.П. Жданова и других.

Диссертационное исследование основывается на использовании трудов ученых, внесших существенный вклад в становление и развитие теории и методологии бухгалтерского финансового и управленческого учета: А.С. Бакаева, А.Н. Бортника, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича,

Т.П. Карповой, М.И. Кутера, Л.Г. Макаровой, Е.А. Мизиковского, И.Е. Мизиковского, О.А. Мироновой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, В.В. Панкова, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и других.

Однако в современных условиях назрела необходимость развития бухгалтерского учета затрат инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов.

**Целью диссертационного исследования** является совершенствование теоретико-методологических основ и организационно-методических аспектов учета затрат инвестиционной деятельности нестроительных организаций. Достижение поставленной цели обуславливает необходимость решения ряда задач:

- уточнить понятие и классификацию инвестиций;
- дать комплексное представление процесса инвестиционной деятельности нестроительной организации как совокупности строительно-монтажных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- определить объекты финансового и управленческого учета инвестиционной деятельности, связанной с производственными инвестициями;
- дать характеристику затрат инвестиционной деятельности, связанной с производственными инвестициями;
- обобщить принципы бухгалтерского учета затрат инвестиционной деятельности и требования к формированию учетной и отчетной информации;
- сформулировать предпосылки интеграции финансового и управленческого учета затрат инвестиционной деятельности;
- проанализировать существующие варианты финансового учета затрат инвестиционной деятельности и сформулировать предложения по его совершенствованию;
- выделить элементы управленческого учета затрат инвестиционной деятельности и порядок их реализации в интегрированной учетной системе нестроительной организации;
- предложить порядок раскрытия отчетной информации об инвестиционной деятельности в формах внутренней и внешней отчетности нестроительной организации.

**Предметом исследования** в диссертационной работе являются теоретико-методологические, методические и практические положения в

области бухгалтерского учета затрат инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов.

**Объектом исследования** выступают процессы инвестиционной деятельности по вложениям в строительство новых и восстановление действующих объектов основных средств и сопровождающие эту деятельность затраты.

**Теоретическая и методологическая база исследования.** Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых в области организации инвестиционной деятельности, теории и практики ведения финансового и управленческого учета. По теме диссертации изучены законодательные и нормативные акты в области бухгалтерского учета, инструктивные материалы, публикации научных конференций, семинаров и периодических изданий, монографии, статистические материалы, а также данные бухгалтерского учета и отчетности, нормативно-справочная и корпоративно-управленческая документация предприятий Нижегородской и Московской областей.

Исследование базируется на диалектическом методе познания, предполагающем изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. При разработке и обосновании изложенных в диссертации рекомендаций применены методы анализа и синтеза, исторический и системный подходы к оценке экономических явлений, сравнение и моделирование. В диссертационном исследовании использованы элементы метода бухгалтерского учета, экономико-статистические, графические и другие методы.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п. 1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании методических основ и разработке практических рекомендаций по развитию финансового и управленческого учета затрат инвестиционной деятельности нестроительной организации. К наиболее важным результатам, определяющим научную новизну диссертационного исследования, относятся следующие:

- на основе уточненных автором диссертации понятия и классификации инвестиций структурирован процесс инвестиционной деятельности нестроительной организации по производственным инвестициям, систематизированы сопровождающие названный процесс затраты;

- определены предпосылки интеграции финансового и управленческого учета затрат инвестиционной деятельности, выражающиеся в единстве требований к учетной и отчетной информации, взаимосвязях объектов учета, установлении состава и содержания первичной учетной информации и информационного фонда интегрированной учетной системы;

- на основании обобщенных требований к финансовому учету затрат инвестиционной деятельности сформулированы предложения по совершенствованию состава учетной информации, классификации статей затрат, составу и структуре счетов финансового учета;

- определен порядок реализации управленческого учета затрат инвестиционной деятельности на базе интегрированной учетной системы; определен состав и пользователи внутренней отчетности о затратах капитального строительства;

- предложен способ раскрытия отчетной информации об инвестиционной деятельности во внешней отчетности нестроительной организации.

Практическая значимость работы заключается в том, что внедрение основных положений, выводов, рекомендаций и результатов исследования способствует совершенствованию методической базы финансового и управленческого учета затрат инвестиционной деятельности нестроительных организаций по вложениям в строительство новых и восстановление действующих объектов основных средств, созданию информационной основы подготовки инвестиционных решений. Полученные соискателем результаты полезны для совершенствования бухгалтерского учета затрат инвестиционной деятельности строительных организаций, рекомендуются к использованию в учебном процессе подготовки бакалавров и магистров направления «Экономика» (профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», других профилей), а также в системе подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

***Апробация результатов исследования.*** Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались в 2003 – 2012 годах на международных, всероссийских и межвузовских научно-практических конференциях Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Нижегородского коммерческого института, Нижегородского

государственного инженерно-экономического института, Нижегородского филиала Московского государственного университета экономики, статистики и информатики.

Основные содержащиеся в диссертационном исследовании практические рекомендации приняты к внедрению в ООО «СтройИнвестГрупп» (г. Н. Новгород), ООО «СитиЛайт» (г. Москва), ООО «АктивТек» (г. Москва), что подтверждено соответствующими документами.

Материалы диссертации использовались в процессе преподавания дисциплин «Бухгалтерский (финансовый) учет» и «Управленческий учет» кафедрой Экономического анализа, бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Нижегородский коммерческий институт», а после до его реорганизации, а ныне - на факультете управления и предпринимательства ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

**Публикации.** Основные результаты выполненного исследования опубликованы в работах общим объемом 7,84 п.л., в том числе в рецензируемых изданиях по списку ВАК РФ – 4 статьи объемом 3,02 п.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, содержащего 153 наименования. Работа изложена на 150 страницах машинописного текста, включает 26 таблиц, 14 рисунков, 23 приложения и имеет следующую структуру:

Введение

1. Затраты инвестиционной деятельности организации, принципы их бухгалтерского учета, требования к учетной и отчетной информации

1.1. Понятие и классификация инвестиций, структура процесса инвестиционной деятельности

1.2. Характеристика затрат инвестиционной деятельности организации

1.3. Виды и принципы бухгалтерского учета затрат инвестиционной деятельности, требования к учетной и отчетной информации

2. Проблемы интеграции видов учета и развитие финансового учета затрат инвестиционной деятельности нестроительной организации

2.1. Предпосылки интеграции учета затрат инвестиционной деятельности

2.2. Анализ существующих вариантов финансового учета затрат инвестиционной деятельности

2.3. Предложения по развитию финансового учета затрат инвестиционной деятельности

3. Аналитические аспекты учета затрат инвестиционной деятельности нестроительной организации



3.1. Структура системы управленческого учета затрат инвестиционной деятельности

3.2. Раскрытие информации о затратах инвестиционной деятельности во внутренней отчетности

3.3. Представление информации о затратах инвестиционной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях анализа инвестиционной привлекательности организации

Заключение

Список использованных источников

Приложения

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

***1. На основе уточненных автором диссертации понятия и классификации инвестиций структурирован процесс инвестиционной деятельности нестроительной организации по производственным инвестициям, систематизированы сопровождающие названный процесс затраты.*** Обзор специальной литературы позволил выявить неоднозначность термина «инвестиции», который трактуется с позиций: активов - инвестируемого имущества; затрат на приобретение и восстановление активов; вложений как процесса инвестиционной деятельности (ИД). По нашему мнению, под инвестициями следует понимать денежные средства, имущественные и интеллектуальные ценности государства, юридических и физических лиц, направляемые на:

- приобретение, строительство новых и восстановление (модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение) действующих объектов основных средств;

- выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, приобретение и создание нематериальных активов;

- осуществление финансовых вложений.

Инвестиции представляют собой совокупность затрат, реализуемых в форме целенаправленного вложения средств, ориентированного на долгосрочную перспективу с целью получения прибыли и (или) иного положительного эффекта.

Автором диссертации уточнена классификация инвестиций, выделены их типы и виды, которые классифицируются по объектам вложений, субъектам инвестирования, статусу инвесторов, назначению и другим признакам. В данном исследовании рассматривается тип производственных инвестиций в основные средства производственного назначения, включающий отраженные в табл. 1 виды: строительство новых, модернизацию, реконструкцию и техническое перевооружение действующих объектов основных средств.

Реализация инвестиционной деятельности выражается в инвестиционном процессе - последовательности этапов, работ и технологических операций. В табл. 1 процесс инвестиционной деятельности представлен посредством строительно-монтажных (СМР), научно-исследовательских (НИР), опытно-конструкторских и технологических работ (ОКТР) прединвестиционного и инвестиционного этапов, выполняемых хозяйственным способом организацией, являющейся одновременно инвестором, заказчиком и пользователем объектов инвестирования.

Процесс инвестиционной деятельности сопровождается формированием затрат. Для уточнения содержания финансового и управленческого учета названных затрат в структуре анализируемой инвестиционной деятельности на прединвестиционном и инвестиционном этапах целесообразно выделить технико-экономические и финансово-экономические процессы – рис. 1.

Технико-экономические процессы этапов ИД, включающие представленные на рис. 1 работы и технологические операции, сопровождаются движением ресурсов. Для выполнения работ прединвестиционного этапа нестроительными организациями, как правило, привлекаются внешние исполнители, поэтому в качестве ресурсов названного этапа ИД нами рассматриваются денежные средства. К ресурсам инвестиционного этапа относятся имущественные и интеллектуальные ценности, денежные средства и трудовые ресурсы.

Технико-экономические процессы движения ресурсов и формирования результатов ИД в натурально-вещественной форме сопровождаются финансово-экономическими процессами, включающими расчетные операции со сторонними организациями, поставщиками, кредитующими банками и прочими кредиторами, операции формирования затрат и преобразования ресурсов в результаты ИД. К ресурсам прединвестиционного и инвестиционного этапов ИД нами отнесены внеоборотные и оборотные активы, источники финансирования инвестиций. Рассматриваемые процессы сопровождаются аккумулярованием понесенных затрат в стоимости новых или восстанавливаемых действующих объектов основных средств.

Таблица 1

## Процесс инвестиционной деятельности по видам производственных инвестиций

Этапы, работы, технологические операции	Виды производственных инвестиций			
	новое строительство	модернизация	реконструкция	техпереворужение
<b>ЭТАП 1. ПРЕДИНВЕСТИЦИОННЫЙ</b>				
<i>1.1. Проектно-изыскательские работы</i>				
1.1.1. Проведение тендерных торгов и подготовка договоров подряда на выполнение работ	+	+	+	+
1.1.2. Инженерные изыскания	+	-	+	-
1.1.3. Разработка инвестиционного проекта	+	+	+	+
1.1.4. Проведение технико-экономического обоснования проекта	+	+	+	+
1.1.5. Составление бизнес-плана	+	+	+	+
<b>ЭТАП 2. ИНВЕСТИЦИОННЫЙ</b>				
<i>2.1. Научно-исследовательские работы (НИР)</i>				
2.1.1. Разработка технического задания на НИР	+	+	+	+
2.1.2. Выбор направления исследования, теоретические и экспериментальные исследования	+	+	+	+
2.1.3. Обобщение и оценка результатов исследований	+	+	+	+
<i>2.2. Опытно-конструкторские и технологические работы (ОКТР)</i>				
2.2.1. Разработка технического задания на ОКТР	+	+	+	+
2.2.2. Разработка технического предложения	+	+	+	+
2.2.3. ...	...	...	...	...
2.2.9. Отработка и утверждение документации по результатам испытаний	+	+	+	+
2.3. Проведение тендерных торгов и подготовка договора на выполнение функций технического надзора	+	+	+	+
<i>2.4. Строительно-монтажные работы (СМР)</i>				
2.4.1. Проведение тендерных торгов и подготовка договоров по их результатам	+	+	+	+
2.4.2. Разработка и утверждение проектно-сметной документации	+	+	+	+
2.4.3. ...	...	...	...	...
2.4.7. Наладка оборудования	+	+	+	+
2.5. Обучение персонала	+	+	+	+
2.6. Опытное производство	+	+	+	+
2.7. Подготовка объектов к эксплуатации	+	+	+	+

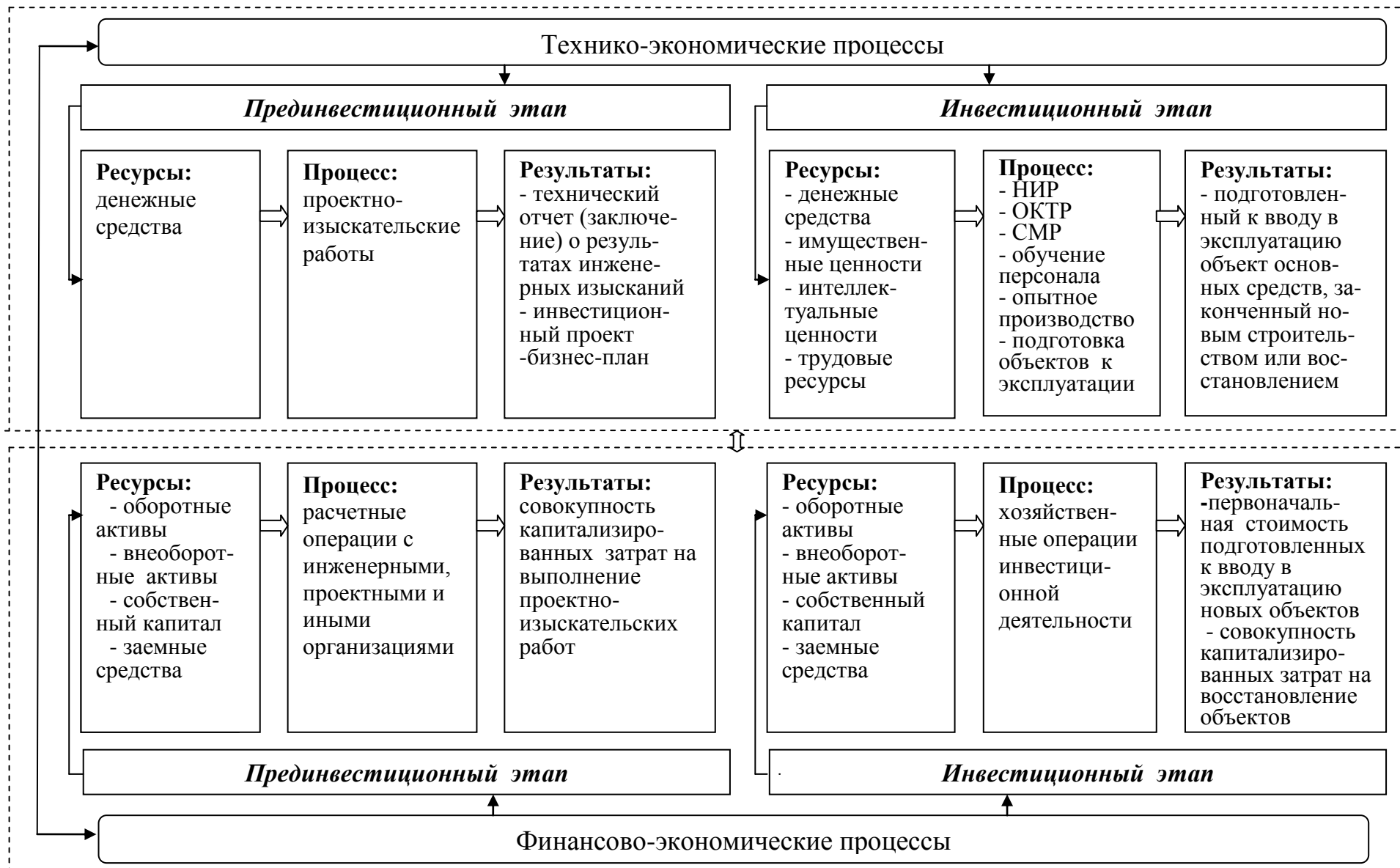


Рис. 1. Процессы инвестиционной деятельности организации, связанные с производственными инвестициями

В данной работе диссертант понятия затрат и расходов рассматривает идентичными. Исходя из особенностей ИД нами выделены группировки затрат в финансовом и управленческом учете по следующим признакам: элемент затрат; статья затрат; роль в процессе выполнения работ; способ включения в себестоимость результатов работ; затраты по центрам финансовой ответственности и по управленческим функциям. Названные классификации требуются для своевременного и полного отражения произведенных затрат по видам инвестиций и формирования стоимости объектов вложений, а также для группировки затрат по этапам, работам и технологическим операциям инвестиционного процесса в целях реализации управленческих функций.

**2. Определены предпосылки интеграции финансового и управленческого учета затрат инвестиционной деятельности, выражающиеся в единстве требований к учетной и отчетной информации, взаимосвязях объектов учета, установлении состава и содержания первичной учетной информации и информационного фонда интегрированной учетной системы.** Значительное увеличение групп пользователей учетной информации требует применения в организациях процессно-ориентированных учетных систем, интегрирующих различные виды хозяйственного учета на базе достижений современных информационных технологий. Информация как финансового, так и управленческого учета ИД должна отвечать таким основополагающим требованиям, как: полнота, точность, надежность, своевременность, отдельный учет текущих и инвестиционных затрат организации.

Взаимосвязи учетных объектов проиллюстрированы нами на рис. 1 и обусловлены, в частности, тем, что результаты технико-экономических процессов ИД материализуются в виде соответствующих объектов финансового учета. В целях выполнения требования полноты учетной информации для реализации управленческих функций считаем целесообразным структурировать учет затрат инвестиционной деятельности по учетным объектам, состав которых приведен в табл. 2.

Информация о затратах инвестиционной деятельности дифференцируется в разрезе представленных в табл. 2 объектов исходя из потребностей отражения процесса ИД организации (см. рис. 1) и удовлетворения запросов внешних и внутренних пользователей учетной информации. Названные затраты следует систематизировать по типам, видам инвестиций, этапам процесса ИД, объектам вложений, элементам и статьям затрат как в финансовом, так и в управленческом учете. Преобладание одинаковых объектов в управленческом и финансовом

учете затрат ИД свидетельствует о взаимосвязях названных видов учета и необходимости их интеграции.

**Таблица 2**

**Состав объектов учета затрат инвестиционной деятельности по производственным инвестициям**

<i>Наименование объекта</i>	<i>Вид учета</i>	
	<i>управленческий</i>	<i>финансовый</i>
Тип инвестиций	+	+
Вид инвестиций	+	+
Этап процесса ИД	+	+
Объект вложений	+	+
Работа этапа ИД	+	-
Технологическая операция в составе работ	+	-
Ресурсы	+	-
Структурные подразделения	+	-
Персонал	+	-
Элемент затрат	+	+
Статья затрат	+	+
Хозяйственная операция	-	+

Первичные сообщения об операциях и затратах ИД в настоящее время оформляются преимущественно первичными документами учета: материалов, работ строительных машин и механизмов, операций капитального строительства, объектов основных средств.

Существующие формы первичных учетных документов содержат реквизиты: дата составления и номер документа; единица измерения, фактическое количество и сумма затраченных ресурсов; вид выполненных работ, их единицы измерения, фактический объем и сумма; персональные данные ответственных должностных лиц. Однако в проанализированных нами документах отсутствуют реквизиты, необходимые для сбора информации о затратах ИД, такие как: объекты вложений, технологические операции процесса ИД, структурные подразделения и исполнители технологических операций. Считаем необходимым фиксировать в первичных учетных документах реквизиты, относящиеся к переменной информации: дата операции, фактическое потребление ресурсов или объем выполненных работ, сумма.

В условиях интегрированной учетной системы кроме переменной информации в едином информационном фонде следует создавать массивы:

- условно-постоянной информации – справочников (классификаторов) учетных объектов (процессов инвестиционной деятельности, центров финансовой ответственности и персонала, товарно-материальных ценностей, строительных машин и механизмов, рабочего плана счетов организации-инвестора);

- нормативной информации (норм расхода ресурсов на технологические операции процесса ИД);
- проектно-сметной информации.

**3. На основании обобщенных требований к финансовому учету затрат инвестиционной деятельности сформулированы предложения по совершенствованию состава учетной информации, классификации статей затрат, составу и структуре счетов финансового учета.** Выполненный автором аналитический обзор нормативных актов и практики ведения в обследованных организациях учета затрат инвестиционной деятельности показал, что информация формируется преимущественно по статьям затрат. Не обобщаются сведения по видам производственных инвестиций, этапам инвестиционного процесса, элементам затрат. Считаем, что состав учетной информации о затратах ИД должен определяться представленными в табл. 2. объектами финансового учета.

Рекомендуемый диссертантом состав статей затрат в ходе выполнения строительных и восстановительных работ, позволяющий дифференцировать затраты на прямые и косвенные, приведен в табл. 3.

**Таблица 3**  
**Рекомендации по составу статей затрат инвестиционной деятельности**

<b>Статья затрат</b>	
<i>применяемая</i>	<i>рекомендуемая</i>
Материалы	Материалы и услуги сторонних организаций
Расходы на оплату труда рабочих	Расходы на оплату труда рабочих
-	Отчисления на социальные нужды
Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов	Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов
-	Накладные расходы
-	Общехозяйственные расходы, относящиеся на капитальные затраты организации

Дополнительно к статьям учета затрат материальных и трудовых ресурсов, на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов предлагаем выделить статьи «Отчисления на социальные нужды», «Накладные расходы», «Общехозяйственные расходы, относящиеся на капитальные затраты организации». Накладные расходы в нестроительных организациях включают административно-хозяйственные расходы процесса капитального строительства, затраты на его организацию и обслуживание работников.

К прямым затратам следует отнести статьи: «Материалы и услуги сторонних организаций», «Расходы на оплату труда рабочих», «Отчисления на социальные нужды». По завершении отчетного периода косвенные затраты (на

содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, накладные расходы и доля общехозяйственных расходов организации) распределяются между объектами вложений согласно принятым в учетной политике организации основаниям.

В проанализированных нами действующих вариантах учета затрат ИД в ряде организаций используются такие счета бухгалтерского учета, как 08 «Вложения во внеоборотные активы», 07 «Оборудование к установке», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Тем самым не выполняется требование раздельного учета текущих и инвестиционных затрат организации, осуществляется «котловой» сбор сведений о косвенных и накладных расходах процесса инвестирования и других процессов финансово-хозяйственной деятельности организации-инвестора, что негативно отражается на формировании полной и точной информации о затратах ИД.

Обобщение затрат на строительство и восстановление объектов вложений, соответственно на субсчетах 08.3 «Строительство новых объектов основных средств» и 08.9 «Восстановление действующих объектов основных средств» позволяет реализовать требование обособленного учета затрат процесса инвестирования и текущей деятельности организации-инвестора.

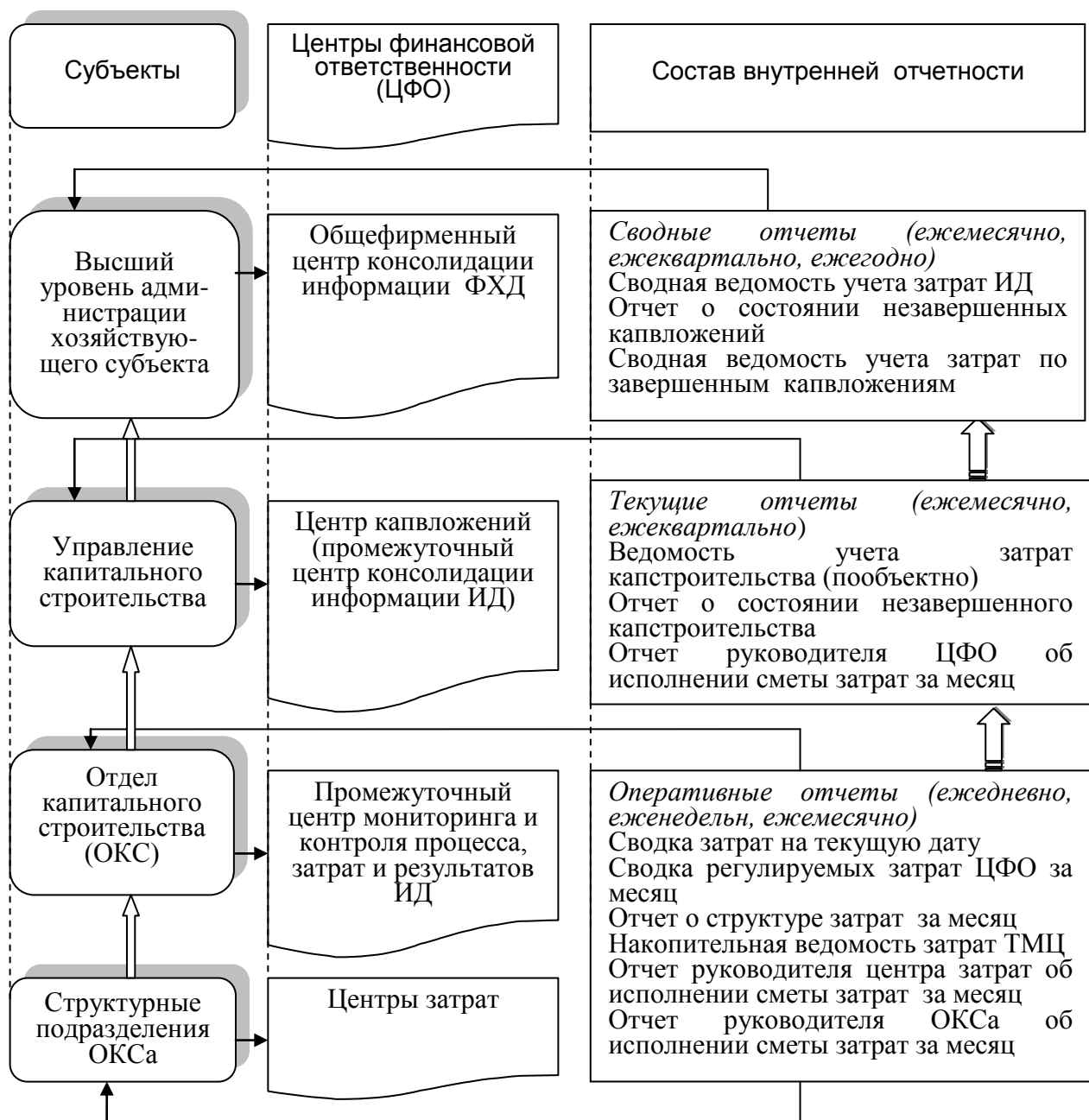
В структуре субсчета 08.3, представленной на рис. 2, выделены такие объекты финансового учета как: вид инвестиций, этап ИД, объект вложений, элемент и статья затрат. Кодовое обозначение счета отражает названные объекты и позволяет группировать по ним учетную информацию, образуя соответствующие уровни детализации учета затрат инвестиционной деятельности. Аналогична структура субсчета 08.9.

**4. Определен порядок реализации управленческого учета затрат инвестиционной деятельности на базе интегрированной учетной системы; определен состав и пользователи внутренней отчетности о затратах капитального строительства.** В проанализированных нами источниках специальной литературы и практике обследованных предприятий отсутствует целостная система управленческого учета ИД в виде совокупности взаимосвязанных элементов. Нами рассмотрены организационно-технические и методические элементы системы управленческого учета затрат ИД, состав информации внутренней отчетности организации и порядок ее получения на базе интегрированной учетной системы. Основные элементы системы управленческого учета затрат капитального строительства отражены на рис. 3.





**Рис. 2. Структура счета финансового учета затрат инвестиционной деятельности по вложениям в новое строительство основных средств**



**Рис. 3. Основные элементы системы управленческого учета затрат капитального строительства**

Информация управленческого учета фиксируется в ведомостях, совокупность которых представляет собой внутреннюю отчетность организации. Названная отчетность формируется в соответствии с регламентами организации в целях оперативного удовлетворения информационных потребностей внутренних пользователей.

К организационно-техническим элементам управленческого учета затрат ИД относятся: совокупность субъектов учета, центры финансовой ответственности (ЦФО), информационное обеспечение учета, технология

обработки учетной информации, формы и порядок представления внутренней отчетности.

Субъектами управленческого учета ИД являются: менеджмент инвестиционного проекта, управление по инвестициям как высший уровень администрации хозяйствующего субъекта; управление капитального строительства; отдел капитального строительства, научные подразделения и их структурные единицы. Названные структурные подразделения организации в управленческом учете, как правило, рассматриваются в качестве центров финансовой ответственности. Управление капитального строительства представляет собой центр капитальных вложений. Выполнение представленных на рис. 1 технико-экономических процессов ИД осуществляется отделом капитального строительства, научными подразделениями и их отдельными структурными единицами, которые выполняют функции центров затрат. Субъектами управленческого учета инвестиционной деятельности являются также бухгалтерские службы организации и ее структурных подразделений.

На рис. 3 представлены состав и взаимосвязи субъектов управленческого учета затрат капитального строительства. Относительно выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ рекомендуется аналогичная структура управленческого учета.

Основными методическими элементами управленческого учета затрат ИД являются: состав учетных объектов, классификация статей затрат, способ распределения косвенных затрат, методика учета затрат на выполнение работ процесса инвестиционной деятельности и калькулирования себестоимости их результатов. Состав объектов управленческого учета затрат ИД отражен в табл. 2. Затраты инвестиционной деятельности во внутренних отчетных формах группируются по ЦФО, элементам и статьям затрат, роли в выполнении работ процесса инвестирования, способу включения в себестоимость результатов работ.

В силу ограниченности объема автореферата не представляется возможным привести характеристику всей совокупности организационно-технических и методических элементов системы управленческого учета затрат ИД. В диссертации эти вопросы представлены более полно.

**5. Предложен способ раскрытия отчетной информации об инвестиционной деятельности во внешней отчетности нестроительной организации.** Информация об инвестиционной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходима ее заинтересованным пользователям для анализа и принятия решений о партнерских отношениях и участии в

деятельности анализируемого субъекта. С позиций адаптации внешней отчетности к требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) автором предлагается ряд направлений совершенствования раскрытия отчетных показателей, характеризующих производственные инвестиции российских организаций.

Согласно типовым формам бухгалтерской (финансовой) отчетности совокупность капитализированных затрат по незавершенным вложениям следует приводить в статье бухгалтерского баланса «Прочие внеоборотные активы» общей суммой, по завершенным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам - по статье «Результаты исследований и разработок».

В силу отсутствия обособленных показателей для отражения затрат ИД рекомендуется в бухгалтерском балансе организации-инвестора предусмотреть статью «Незавершенные капитальные вложения», а также расшифровочные статьи в случае существенности капитальных затрат по типам и видам инвестиций. Автор считает обоснованным принять за основу нормы МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», согласно которым при выполнении определенных условий могут быть капитализированы только затраты на разработки (в том числе в процессе выполнения работ), в то время как затраты на исследования следует относить к расходам текущего периода. Исходя из сказанного, в балансе организации-инвестора приводится статья «Результаты разработок».

Пример оформления пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности предлагает для детализации статей баланса «Прочие внеоборотные активы», «Результаты исследований и разработок» таблицы и состав показателей, которые, по нашему мнению, требуют уточнения. Соискателем предложено в таблице пояснений «Незавершенные капитальные вложения» фиксировать показатели по типам и видам производственных инвестиций, а также предусмотреть пояснительную таблицу «Проценты по долговым обязательствам в стоимости инвестиционных активов».

Относительно детализации балансового показателя затрат на разработки в разделе пояснений «Нематериальные активы (НМА) и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы» следует:

- вместо таблицы «Незаконченные и неоформленные научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и незаконченные операции по приобретению НМА» включить пояснения «Затраты на разработки» и «Незаконченные операции по приобретению НМА»;

- заменить пояснения «Наличие и движение результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ» таблицей «Наличие и движение результатов разработок».

В отчете о движении денежных средств считаем обоснованным приводить расшифровку статьи «Платежи в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов» по типам и видам инвестиций.

Применение указанных выше предложений позволяет формировать необходимую внутренним и внешним пользователям отчетную информацию о затратах инвестиционной деятельности нестроительной организации, в том числе в целях оценки ее инвестиционной привлекательности.

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

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Варпаева, И.А. Инвестиции в недвижимость: учет и раскрытие информации в отчетности по российским и международным стандартам [Текст] / И.А.Варпаева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 44 – 52. – 0,83 п.л.

2. Варпаева, И.А. Инвестиции в исследования и разработки в отчетности по международным стандартам [Текст] / И.А.Варпаева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 15. – С. 19–28. – 0,92 п.л.

3. Варпаева, И.А. Учетно-аналитическая информация в управлении инвестиционной деятельностью [Текст] / И.А.Варпаева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 32. – С. 33–41. – 0,75 п.л.

4. Варпаева, И.А. Организационные аспекты управленческого учета инвестиционной деятельности [Текст] / И.А.Варпаева // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 39. – С. 43-48. – 0,52 п.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

1. Варпаева, И.А. Некоторые проблемы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете [Текст] / И.А.Варпаева // Актуальные проблемы учетно-аналитической и финансово-налоговой политики коммерческих организаций: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Н. Новгород: НКИ, 2003. – 287 с. – С. 133 – 135. – 0,13 п.л.

2. Варпаева, И.А. Учет инвестиций во внеоборотные активы в соответствии с МСФО [Текст] / И.А. Варпаева// Вестник Нижегородского коммерческого института. Вып. 7. – Н. Новгород: НКИ, 2004. – 281 с. – С. 29–33 – 0,3 п.л.

3. Варпаева, И.А. Некоторые аспекты управленческого учета на прединвестиционной стадии жизненного цикла инвестиционного проекта [Текст] / И.А. Варпаева// Сборник научных статей аспирантов и соискателей Нижегородского коммерческого института. Вып. 12. – Н. Новгород: НКИ, 2005. – 307 с. – С. 191–195. – 0,26 п.л.

4. Варпаева, И.А. Учет источников финансирования капитальных вложений [Текст] / И.А. Варпаева// Вестник Нижегородского коммерческого института. Вып.10. – Н.Новгород: НКИ, 2006. – 231 с. – С. 21–24– 0,22 п.л.

5. Варпаева, И.А. Информационное обеспечение управления инвестиционной деятельностью в нестроительных организациях [Текст] / И.А.Варпаева // Проблемы современной экономики: Материалы Межвузовской научно-практической конференции 19 апреля 2008 г. – Н. Новгород: НФ МЭСИ, 2008. – С. 217-219. – 0,12 п.л.

6. Варпаева, И.А. Система учета как информационное обеспечение управления инвестиционной деятельностью [Текст] / И.А. Варпаева // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: Материалы II Международной научно-практической конференции. Том 2. – Княгинино: НГИЭИ, 2010. – 304 с. – С. 46–49. – 0,15 п.л.

7. Варпаева, И.А. Учет результатов интеллектуальной деятельности в процессе создания бюджетными учреждениями хозяйственных обществ [Текст] / И.А. Варпаева // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2010. – № 10. – С. 4–10. – 0,7 п.л.

8. Варпаева, И.А. Конкурсное финансирование научных исследований [Текст] / И.А. Варпаева // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2010. – № 22. – С. 5–9. – 0,52 п.л.

9. Варпаева, И.А. Информационное обеспечение процесса управления инвестициями хозяйствующих субъектов [Текст] / И.А. Варпаева // Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект: Материалы Всероссийской научно-практической конференции – Н. Новгород: НКИ, ННГУ. – 2011. – 266 с. С. 142-144. - 0,15 п.л.

10. Варпаева, И.А. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ хозяйственным способом [Текст] / И.А. Варпаева // Всё для бухгалтера. – 2011. – № 9. – С. 2–12. – 1,0 п.л.

11. Варпаева, И.А. Объекты бухгалтерского учета инвестиционной деятельности (на примере вложений во внеоборотные активы) [Текст] / И.А. Варпаева // Всё для бухгалтера. – 2011. – № 10. – С. 3–8. – 0,5 п.л.

12. Варпаева, И.А. Учет результатов интеллектуальной деятельности хозяйствующих субъектов [Текст] / И.А. Варпаева // Всё для бухгалтера. – 2011. – № 12. – С. 2–6. – 0,42 п.л.

13. Варпаева, И.А. Учетная политика хозяйствующего субъекта в области капиталобразующих инвестиций [Текст] / И.А. Варпаева // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: Материалы III Международной научно-практической конференции. Том 1. – Княгинино: НГИЭИ, 2012. – 272 с. – С.5 – 8. – 0,18 п.л.

14. Варпаева, И.А. Затраты как основной объект бухгалтерского учета инвестиционной деятельности [Текст] / И.А. Варпаева // Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект: Материалы III Российской научно-практической конференции. – Н. Новгород: НКИ, 2012. – 307 с. – С.15 – 17. – 0,17 п.л.