

Международный бухгалтерский учет



Учетная информация в системе внутреннего контроля строительной организации

Интегрированная корпоративная отчетность

Расчетная оценка справедливой стоимости инвестиционной недвижимости

Метод ABC в стратегическом управленческом учете

Анализ консолидированной финансовой отчетности

Бухгалтерский учет в условиях риск-ориентированного управления

38 (284) – 2013
ОКТАБРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала –
www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор

экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических

наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических

наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,

профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 02.10.2013.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ, от-

ражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использо-

вание их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только

с письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

38 (284) – 2013 октябрь

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Зимакова Л.А., Серебренникова И.В.* Использование учетной информации для совершенствования системы внутреннего контроля строительной организации2

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Малиновская Н.В.* Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности12

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Бородин О.А.* Современные аналитические подходы к формированию бухгалтерской оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости18
- *Влажина И.Ю.* Метод ABC в рамках стратегического управленческого учета на предприятиях внутреннего водного транспорта25

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Трофимова Л.Б.* Методика проведения анализа консолидированной финансовой отчетности32
- *Дружиловская Э.С.* Современные проблемы оценки запасов в РСБУ и МСФО и пути их решения42

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Боримская Е.П., Панченко И.А.* Направления организации бухгалтерского учета в условиях риск-ориентированного управления55

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 657.1.12

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Л. А. ЗИМАКОВА,

*доктор экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита*

E-mail: zima@belnet.ru

И. В. СЕРЕБРЕННИКОВА,

*аспирантка кафедры
бухгалтерского учета и аудита*

E-mail: irina_serebro@list.ru

*Белгородский государственный
национальный исследовательский университет*

В статье описаны разработанные авторами направления развития системы внутреннего контроля для строительных организаций, которые включают объекты контроля, подконтрольные показатели, предложены варианты организации аналитического учета, даны рекомендации по организации учета и составлению документов, используемых в процессе ведения внутреннего контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, аналитический учет, строительные организации, учетная информация.

Система внутреннего контроля является важной составляющей деятельности любой организации, особую значимость она приобретает в строительстве. Структура данной системы определяется, с одной стороны, законо-

дательством, с другой – руководителем. Она также зависит от характера, масштабов и особенностей вида экономической деятельности, которым занимается организация, а также от лиц, в интересах которых осуществляется контроль. К последним относятся:

- собственники, заинтересованные в стабильно работающем и постоянно развивающемся бизнесе;
- руководители, отвечающие за правомерность действий, совершаемых организацией, и своевременность выполнения обязательств;
- менеджеры, которых волнует быстрота выполнения запланированных работ и получение прибыли, и др.

Большое количество заинтересованных лиц, многопрофильность строительного бизнеса, сложная организационная структура свидетельс-

твуют о том, что главную роль в системе контроля за строительными организациями должна играть служба внутреннего аудита. Но постоянно меняющаяся бизнес-среда, различные условия работы и подходы к налогообложению в разных регионах требуют изменений в организации работы служб внутреннего аудита. Привлечение иностранного капитала делает необходимым применение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а удаленность отдельных обособленных структурных подразделений приводит к проблемам как в практике применения МСФО, так и в организации бухгалтерского учета, что также влияет на работу внутреннего аудитора.

Современная система контроля должна быть нацелена на повышение качества и результативности работы организации в целом и ее отдельных составляющих, чему и должна способствовать служба внутреннего аудита. Если раньше данные службы осуществляли свою деятельность чаще всего посредством выездных проверок, то сегодняшний день требует оперативности в получении подконтрольной информации и ее мобильности. Использование автоматизации для целей ведения учета создает условия для расширения учетного информационного поля, а работа в онлайн-режиме позволяет проводить проверки быстро, качественно и на удаленном расстоянии. Это реально станет возможным при условии достаточно глубокой детализации учетной информации. Поэтому необходимо выделить специфические направления развития системы внутреннего контроля строительных организаций, разработать рекомендации по организации аналитического учета, составлению отчетов и регистров учета, использование которых в комплексе будет отвечать современным требованиям информационного обеспечения процесса контролем (табл. 1).

Проведенные исследования (осуществлявшиеся на базе строительных организаций) позволили выделить два наиболее важных и недостаточно исследованных направления развития системы внутреннего контроля: мониторинг основных подконтрольных индикаторов деятельности и разработку критериев оценки при проведении контроля с учетом внутренней инфраструктуры.

Первое направление – мониторинг основных подконтрольных индикаторов деятельности.

Среди основных индикаторов можно выделить наиболее важные для строительства: имущественный комплекс, финансовое состояние, налоговая нагрузка.

Имущественный комплекс строительной организации определяет технические и технологические ресурсы. Поскольку большинство строительных организаций являются участниками некоммерческих партнерств саморегулируемых организаций (СРО) строителей, они должны иметь определенный имущественный комплекс. Представители управления СРО ежегодно проводят проверки этого комплекса, а организации регулярно предоставляют справку о наличии основных средств и имущества. В соответствии с требованиями нормативных актов стоимость основных средств должна составлять не менее 1 млн руб. на дату представления информации. Кроме того, составляется и представляется список материально-технической базы по видам проводимых работ, в который включается техника, используемая при проведении каждого вида работ, дается ее характеристика. Если основное средство арендуется, то прилагается договор аренды.

Отсюда следует необходимость ведения учета основных средств по следующим направлениям:

- по видам основных средств;
- по видам осуществляемой деятельности;
- по местам эксплуатации;
- по правовой форме использования имущества (собственное, арендованное имущество, лизинг и т. п.).

Такая организация учета позволит получать прозрачную информацию об имущественном комплексе, используемую службой внутреннего аудита и бухгалтерской службой для подготовки отчетов как внутренним, так и внешним пользователям.

Специфической особенностью строительства является периодическая эксплуатация основных средств. Например, на подготовительном этапе строительства какого-либо объекта активно используются экскаваторы различных модификаций, грузовые автомобили, бульдозеры, вибротрамбовки и т. п., на этапе устройства бетонных и железобетонных монолитных конструкций – краны, бетоносмесители, вибраторы и т. п. Только

Таблица 1

**Характеристика детализации информации, используемой
в системе внутреннего контроля за строительной организацией**

Направление развития системы внутреннего контроля	Объект контроля	Подконтрольный показатель	Рекомендации по ведению аналитического учета	Рекомендации по составлению внутренних отчетов и проведению анализа	Документы, используемые в процессе контроля
Мониторинг индикаторов деятельности	Имущественный комплекс	Стоимость основных средств	Виды основных средств. Виды деятельности. Места эксплуатации	Формирование аналитического отчета по арендованным основным средствам	Регистры бухгалтерского учета различной аналитичности
		Состояние основных средств	Основные средства на консервации. Основные средства в эксплуатации	Формирование сводного аналитического отчета по основным средствам в зависимости от условий работы	Акт о переводе на консервацию, инвентарная карточка объекта основных средств
		Количество и стоимость инвентаря	Виды материалов в эксплуатации. Виды работ. Материально ответственные лица. Введение дополнительных субсчетов	Составление аналитических отчетов по направлениям использования инвентаря	Регистры бухгалтерского учета по субсчетам 10.9 «Инвентарь», 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»
	Финансовое состояние	Дебиторская задолженность	Заказчики и подрядчики. Договоры. Авансы, выданные поставщикам. Источники финансирования	Анализ объектов договора генподряда и субподряда в соотношении с объектами строительства	Регистры бухгалтерского учета, отчетность, дополнительные управленческие отчеты
			Платежеспособность	Учет дебиторской и кредиторской задолженности в разрезе договоров (условий каждого договора)	Расчет и анализ временного лага между потребностью в средствах и моментом их получения по каждому договору
		Обеспечение обязательств	Источники финансирования. Источники реального обеспечения	Анализ обеспечения с учетом специфики кредиторской задолженности	Регистры учета по балансовым и забалансовым счетам
	Налоговая нагрузка	Выручка	Виды деятельности	Анализ выручки по подразделениям и бенчмаркинг-анализ	Регистры бухгалтерского и налогового учета по соответствующим счетам
		Налоги	Виды уплачиваемых налогов	Анализ соотношения выручки и уплачиваемых налогов	
		Численность	Подразделения. Категории работников	Анализ производительности труда и средней заработной платы по категориям и по подразделениям	Бюджет прямых трудовых затрат, отчеты о движении рабочей силы

Окончание табл. 1

Направление развития системы внутреннего контроля	Объект контроля	Подконтрольный показатель	Рекомендации по ведению аналитического учета	Рекомендации по составлению внутренних отчетов и проведению анализа	Документы, используемые в процессе контроля
Разработка критериев оценки с учетом внутренней инфраструктуры	Контроль за действиями	Операции	Сроки. Виды проведенных работ. Виды операций	Анализ взаимосвязки операций, видов и этапов работ посредством составления календарных линейных графиков выполнения работ. Введение в наряд-задание показателя «срок выполнения задания»	Формы первичной учетной документации: № КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта»; № КС-2 «Акт о приемке работ»; № КС 3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат». Наряд-задание
	Контроль за результатами	Затраты, прибыль, эффективность использования инвестиций	Центры ответственности	Анализ индикаторов деятельности каждого центра ответственности	Управленческие отчеты
	Расширение качественных подконтрольных показателей	Качество выполняемых работ	Бригады, подразделения	Анализ повышающих и понижающих коэффициентов	Сводный аналитический отчет, на основании которого распределяется премиальный фонд

в крупных строительных организациях техника используется непрерывно, перемещаясь с объекта на объект. Но в этом случае многое зависит от грамотной организации труда этой техники, что не всегда удается. Иногда сезонный характер работ оказывает влияние на приостановку эксплуатации строительной техники. В этом случае объект основных средств целесообразно переводить на консервацию. Решение о консервации принимает руководитель, что подтверждается приказом по организации, факт перевода подтверждается актом. С точки зрения бухгалтерского учета при переводе объекта в состав законсервированных прекращается не только его эксплуатация, но и начисление амортизации.

В соответствии с п. 23 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 мес. [5].

В соответствии с п. 55 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» «амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования... Начисление амортизация актива прекращается, начиная с более ранней из двух дат: даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи (или включения в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» или даты прекращения признания актива. Соответственно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован. Тем не менее при применении методов амортизации на основе использования актива сумма амортизационного отчисления может быть равна нулю, если актив не участвует в процессе производства» [3]. Следовательно, если строительная организация составляет отчетность в соответствии с МСФО, то данные бухгалтер-

ского учета, который ведется в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета, подлежат корректировке.

С одной стороны, при переводе основного средства на консервацию прекращаются амортизационные отчисления, что сокращает расходы организации, но при этом возникают дополнительные расходы, связанные с подготовкой объекта к хранению (проверкой состояния, обработкой, монтажом, демонтажом и т. п.) и собственно с хранением. С другой стороны, консервация позволяет зафиксировать остаточную стоимость объекта на одном уровне. Особенность строительных организаций состоит в том, что некоторые из них приобретают технику для проведения определенных работ, а после окончания работ продают ее, поэтому между моментом окончания эксплуатации и моментом продажи возникает временной лаг, начисление амортизации в течение которого приводит к необоснованно завышенным расходам.

Для упрощения составления финансовой отчетности по МСФО и управления расходами необходимо не только вести обособленный учет основных средств на консервации (на отдельном субсчете «Основные средства на консервации» к счету 01), но и составлять регистр начисления амортизации по основным средствам на консервации по подразделениям и сводный аналитический отчет по основным средствам на консервации.

Важными подконтрольными показателями для строительных организаций являются количество и стоимость инвентаря. В составе материально-технической базы для выполнения заявленных видов работ указываются не только основные средства, но и инвентарь, спецодежда, необходимые для выполнения работ. И, если информацию об основных средствах можно получить на основании данных бухгалтерского учета, то получение информации о материалах затруднено, так как при передаче материалов в эксплуатацию они списываются со счетов учета материальных ценностей и переходят в категорию затрат.

Чаще всего при оформлении первичного документа на внутреннее перемещение инвентаря в аналитическом учете меняется только материально ответственное лицо. Составив регистр аналитического учета в разрезе материально ответственного лица и зная, на каких видах работ

занята бригада, можно получить информацию об использовании инвентаря по видам проводимых работ. При такой организации учета имеют место следующие противоречия:

1) фактически материалы переданы в производство и подлежат включению в затраты (таким образом, нарушаются принцип доброкачественности информации, предполагающий наиболее полное и точное отражение в учете данных, соответствующих реальному положению дел, и принцип релевантности информации, предполагающий, что информация бухгалтерского учета должна удовлетворять потребности пользователей при принятии решений);

2) дебетовый и кредитовый обороты по субсчету 10.9 «Инвентарь» показывают завышенную сумму на стоимость перемещенных материалов, что затрудняет проведение анализа использования материалов;

3) на счетах учета материальных ценностей отражена завышенная стоимость ценностей, что может создавать проблемы при составлении финансовой отчетности и вводить в заблуждение пользователей отчетности.

Отсюда следует необходимость открытия дополнительных субсчетов:

- 10.9.1 «Строительный инвентарь на складе»;
- 10.9.2 «Строительный инвентарь в эксплуатации»;
- 10.9.3 «Инвентарь общехозяйственного назначения».

Обособленный учет строительного инвентаря и инвентаря общехозяйственного назначения позволит вести контроль за инвентарем, используемым в течение выполнения ряда работ на строительных площадках. Особое значение такая организация учета приобретает для предприятий, имеющих обособленные подразделения.

Аналитический учет строительного инвентаря целесообразно вести в разрезе:

- материально ответственных лиц;
- видов работ;
- мест использования.

Для ведения учета специальной одежды и обуви в строительных организациях используют субсчета:

- 10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», который предназначен для