

0-794139

На правах рукописи

*В. Шумилина*

**Шумилина Вера Евгеньевна**

**ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ  
ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ  
ФИНАНСОВОГО УЧЕТА В РОССИИ**

Специальность 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Ростов-на-Дону — 2008



Работа выполнена в ГОУВПО «Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Кизилов Александр Николаевич**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
**Ткач Виктор Иванович**

кандидат экономических наук, доцент  
**Шароватова Елена Александровна**

**Ведущая организация:** **Кабардино-Балкарский государствен-  
ный университет**

Защита диссертации состоится «11» апреля 2008 г. в 14<sup>00</sup> на заседании  
диссертационного совета Д 212.209.02 в Ростовском государственном экономи-  
ческом университете «РИНХ» по адресу: 344002, Ростов-на-Дону, ул. Б. Садо-  
вая, 69, ауд. 231.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ

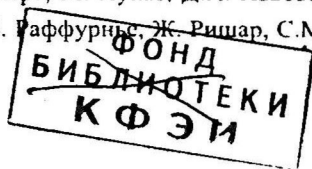


0000715294

**Актуальность темы исследования.** С развитием в России рыночных отношений, расширением глобализационных процессов и усилением конкуренции во всех сферах деятельности исключительную актуальность приобретает исследование информационного пространства финансового учета во взаимосвязи с используемыми международными стандартами финансовой отчетности. В экономической литературе рассматриваются проблемы внедрения международной системы финансовой отчетности, в то время как исследование современной российской системы финансового учета и ее соответствия интернациональной практике почти не производится. Да и сама интернациональная теория и практика организации и методологии финансового учета исследована в недостаточной степени. Очень важно установить цели, на которые направлены международные и национальные стандарты, и то, как они реализуются соответствующей учетной системой. При этом необходимо обращать внимание, как разнообразные социальные, политические и экономические условия влияют на реализацию идей в области бухгалтерского учета и его практическую организацию. Это положение наиболее важно в России, когда необходимо учитывать как новые условия рыночной экономики, так и накопленный традиционный опыт производственной направленности бухгалтерского учета, т.е. очень важно разработать систему финансового учета, адекватную рыночной экономике, а не просто внедрять Международные стандарты финансовой отчетности, не изменив систему учета, выбрать соответствующее направление, наиболее характерное для России, исходя из накопленного опыта и стоящих перед финансовым учетом задач.

Актуальность данной научной проблемы определила тему, цели и задачи настоящего исследования, структуру диссертационной работы, а также направления использования полученных результатов.

**Степень разработанности проблемы.** Особенности применения интернациональной модели финансового учета исследовались в трудах ученых, среди которых наибольший вклад внесли Д. Александер, О. Аман, Г. Бенсон, Л. Бернем, Г. Блайконош, Д. Блейк, А. Бриттон, Фр. Вердьер, Л.А. Зимакова, Э. Йориссен, Ч. Кларк, Ж. Лемаршан, Т. Лимперг, М. Лукас, Д.А. Львова, Дж.К. Минк, М. Никитин, К. Ноубс, У.Э. Патон, Б. Раффурньес, Ж. Ришар, С.М. Сода-



гарап, П. Уэйтон, Э. Хопвуд, К. Хулле, И.Ф. Шер, О. Шмаленбах, Ф. Шмидт, Е. Шнейдер и др.

Процессы международной стандартизации финансового учета рассматривались в трудах отечественных и зарубежных ученых и практиков. В частности, этой проблеме посвящены работы Ю.А. Бабаева, Й. Бетге, С.Дж. Брода, В.В. Веритуга, Т.Н. Весселовой, Т.С. Допника, Т.Ю. Дружиловского, Н.Н. Илышевой, В.В. Качалина, А.Н. Кизилова, В.Я. Кожина, А.Ч. Литтлтона, А.И. Малыхиной, Н.Л. Маренкова, М.Ю. Медведева, К. Меллевица, Е.А. Мизиковского, В.Ф. Паляя, С.Б. Сальтера, Я.В. Соколова, В.А. Тереховой, Д. Форрестера, Н.Н. Хахоновой, Т.Г. Шешуковой и др.

Становление и развитие единого информационного пространства функционирования финансового учета и связанные с этим проблемы рассматривались в трудах А. Амитова, Х. Андерсона, А. Алчрча, А.П. Бархатова, Л.А. Бернштейна, И.Н. Богатой, Ф.Ф. Бутынца, Л.Л. Горской, С.Дж. Грся, А.А. Додонова, Ф.Е. Езерского, К. Жукова, В.В. Ковалева, Г.Е. Крохичевой, Д.В. Курсева, Н.Т. Лабынцева, В.А. Маздорова, А. Мазуренко, Е.И. Муругова, Б.Е. Нидлза, К. Ноубса, Ф. Обербринкманна, О.М. Островского, В.В. Панкова, Д.А. Панкова, М.Л. Пятова, О.В. Рожновой, Дж. Сигел, Я.В. Соколова, Т.А. Столбуновой, В.И. Ткача, А.Н. Хорина, Дж. Шим, А.Н. Щемелова, А. Энтховена и др.

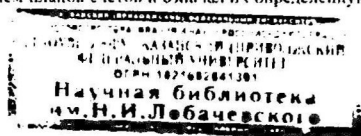
Однако комплексу вопросов, связанных с особенностями применения интернациональной модели финансового учета в России, еще не уделено должного внимания.

**Цель и задачи диссертационной работы** сводятся к выявлению основных принципов построения и организации финансового учета в интернациональной модели производственной оптики<sup>1</sup> и адаптации ее к российским условиям для совершенствования системы финансового учета в России.

Для достижения поставленной цели в диссертационном исследовании предлагается решение следующих задач:

- на базе анализа функционирования межнациональных бухгалтерских систем сформулировать принципы и выявить систему показателей, характеризующих национальную учетную систему, и обобщить модели национальных систем финансового учета в разрезе оптик;

<sup>1</sup> В бухгалтерском учете термин «оптика» появился с созданием планов счетов и означал их определенную ориентацию: финансовую, производственную и др.



- разработать интернациональную модель финансового учета производственной оптики;
- предложить макет структурированного рабочего плана счетов и разработанную на его основе методику организации учета по сегментам и видам деятельности для интернациональной модели;
- сконструировать и апробировать макет плана счетов бухгалтерского учета производственной оптики для российских условий;
- разработать и апробировать стандарты предприятия «Финансовый учет — производственная оптика» и «Организация контроля в финансовом учете производственной оптики».

**Предметом исследования** является совокупность теоретических и методических вопросов, связанных с формированием и применением интернациональной модели финансового учета производственной оптики в России.

**Объектом диссертационного исследования** явились предприятия с различными видами деятельности, по материалам которых исследовались классификационные признаки традиционной и интернациональной моделей финансового учета.

**Теоретико-методологической основой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных специалистов, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, отечественные и международные стандарты, методические указания и инструкции, аналитические и информационные материалы, регламентирующие вопросы бухгалтерского учета и составления отчетности, традиционные и интернациональные модели финансового учета.

В процессе написания диссертации, сбора и обработки информации использовались такие общенаучные методы познания, как системность и комплексность, анализ и синтез, моделирование, сравнение, формализация, анкетирование, исторический и логический подходы получения доказательств, аргументация новых положений диссертации.

Тема и содержание диссертации относятся к области исследования научной специальности 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, статистика» (раздел 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ», подраздел 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирования отчетных данных», подраздел 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам» паспорта номенклатуры специальности).

**Инструментарно-методический аппарат** работы сформирован на основе принципов и методических подходов, связанных с использованием общенаучных методов проведения системных исследований, анализа и синтеза, логического и ситуационного анализа, частных методов экономических наук, в т.ч. обобщения проведенных анкетных исследований, субъектно-объектного подхода, историко-генетического анализа, детерминированного и стохастического факторного анализа, моделирования, элементов математических методов исследования операций, группировок, классификации, сравнения и др. Этот инструментально-методический аппарат применялся в различных комбинациях на всех этапах разработки проблемы в зависимости от цели исследования и решаемых задач.

**Информационно-эмпирическая база исследования** сформирована обзорно-аналитическими справками, полученными по результатам анкетного обследования 42 предприятий, информационными интернет-ресурсами, информацией регистров бухгалтерского учета и отчетности коммерческих предприятий Ростовской области, авторскими разработками в области финансового учета производственной оптики.

**Рабочая гипотеза исследования** основана на том, что внедрение в России интернациональной модели финансового учета производственной оптики, основанной на применении структурированного рабочего плана счетов, организации учета по сегментам и видам деятельности, однократном определении финансового результата, единой бухгалтерии, позволит эффективно управлять ресурсным потенциалом предприятия.

#### **Положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Создание единого информационного пространства финансового учета и отчетности требует решения комплекса задач по обеспечению процесса управления на всех уровнях транспарентной и релевантной информацией, основанной на применении интернациональной модели финансового учета в России. Для выявления, в каких оптиках происходит формирование и функционирование интернациональной модели, а также в целях создания рациональной системы управления финансовым положением предприятия проведен сравнительный анализ межнациональных бухгалтерских систем с учетом экономической базы плана счетов, цели и концепции учетной системы, теоретической базы системы,

регулирования бухгалтерского учета, количества используемых способов определения прибыли, основных идентификационных различий учетных систем.

2. Исследование особенностей построения и совершенствования интернациональной модели финансового учета в России должно строиться на обобщающей модели национальных систем бухгалтерского учета, включающей основные идентификационные признаки активов, обязательств, капитала, доходов, расходов, остатков производственных ресурсов и результатов, что необходимо для выявления адаптивных возможностей элементов систем бухгалтерского учета других стран.

3. Исследование интернациональной модели финансового учета производственной оптики как наиболее близкой для российских условий позволит выявить рациональные пути для создания оптимальной системы управления ресурсным потенциалом отечественных предприятий.

4. Проведение реорганизации плана счетов целесообразно проводить на основе модульного принципа организации, использования структурированных рабочих планов счетов и методики организации учета по сегментам и видам деятельности в целях многовариантного определения финансового результата и обеспечения контроля и управления ресурсным потенциалом на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

5. Организация системы финансового учета производственной оптики на базе соответствующей интернациональной модели финансового учета в целях создания рациональной системы учета и анализа использования ресурсов обуславливает разработку стандартов предприятия «Финансовый учет – производственная оптика» и «Организация контроля в финансовом учете производственной оптики» как основы эффективной организации экономики.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в разработке теоретико-методических подходов к выявлению основных особенностей принципов построения и организации финансового учета в интернациональной модели производственной оптики, оценке, анализе и применении интернациональной модели финансового учета в России.

Научная новизна исследования подтверждается следующими результатами:

1. Уточнены существующие межнациональные бухгалтерские системы и их основные классификационные признаки. В результате сравнительного анализа межнациональных бухгалтерских систем по основным классификацион-

ным признакам определено, что формирование и функционирование интернациональной модели финансового учета происходит в двух основных оптиках: производственной (Германия, Россия, Австрия, Голландия и др.) и финансовой (Франция, Англия, Канада, Япония, США и др.).

2. Обоснована авторская позиция по группировке национальных систем бухгалтерского учета в единую модель, предполагающую 9 идентификационных признаков, позволяющую систематизировать и выделить две основные оптики: производственную, направленную на управление затратами по центрам возникновения затрат и ответственности, и финансовую, ориентированную на управление финансовым положением, — для определения специфических особенностей основных национальных учетных систем.

3. Сформирована интернациональная модель финансового учета производственной оптики, идентифицирующая интегрированную и элементно-централизованную системы комплексом признаков (представители, принципы, ориентация и концепция учета, единая бухгалтерия, монистический план счетов, отражение в учете затрат, доходов и результатов, учетно-контрольные точки, структурированный рабочий план счетов), в целях создания рациональной системы управления ресурсным потенциалом предприятия.

4. Предложен макет структурированного рабочего плана счетов, строящегося на системе субсчетов и аналитических счетов, модульном принципе организации, системе учетно-контрольных точек, в целях многовариантного определения финансового результата, обеспечения контроля и управления ресурсным потенциалом предприятия на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга, а также методика организации учета по сегментам и видам деятельности, характеризуемым основополагающими бухгалтерскими принципами, показателями, учетными механизмами, отчетностью, анализом, контролем и принимаемыми решениями, в целях создания рациональной системы учета ресурсов.

5. Разработаны теоретические положения и практические рекомендации по формированию плана счетов производственной оптики, включающего разделы: балансовые счета, счета Затраты-доходы-результаты, отражающие счета, счета производственного учета, алгоритмы обработки информации, учетно-контрольные точки, — в целях создания рациональной системы финансового и управленческого учета.



6. Разработан стандарт предприятия «Финансовый учет — производственная оптика», включающий такие разделы, как счета производственной оптики, механизм регулирования ценовой конъюнктуры, система контроля. Таким образом, обеспечивается получение и использование в управлении показателей в разрезе внешних и внутренних сегментов деятельности, центров возникновения затрат и функции создания стоимости. Кроме того, разработан стандарт «Организация контроля в финансовом учете производственной оптики», ориентированный на систему объектов: предприятие, внешние и внутренние сегменты, сегменты стратегической активности, виды деятельности, цепочки создания стоимости продукта, характеризующиеся институциональными требованиями, контролируемыми показателями, контрольными механизмами, результатами контроля, отчетностью и принимаемыми решениями, — с целью создания рациональной учетной системы.

**Теоретическая значимость исследования** сводится к систематизированной разработке комплекса вопросов, формирующих понятия интернациональной модели финансового учета производственной оптики в сравнении с традиционной системой бухгалтерского учета в России. Разработан комплекс моделей, таких как модель национальной системы финансового учета, интернациональная модель финансового учета производственной оптики, а также методика организации учета по сегментам и видам деятельности, макеты структурированного рабочего плана счетов и плана счетов бухгалтерского учета производственной оптики; созданы стандарты предприятия «Финансовый учет — производственная оптика» и «Организация контроля в финансовом учете производственной оптики», обеспечивающие функционирование эффективной системы финансового учета.

**Практическая значимость исследования** сводится к реализации основных положений по реорганизации плана счетов финансового учета, формированию системы финансового учета производственной оптики, организации финансового контроля. В этом аспекте могут использоваться следующие практически апробированные разработки диссертанта:

- макет структурированного рабочего плана счетов;
- методика организации учета по сегментам и видам деятельности;
- макет плана счетов бухгалтерского учета производственной оптики;
- стандарт предприятия «Финансовый учет — производственная оптика»;
- стандарт предприятия «Организация контроля в финансовом учете производственной оптики».

**Апробация работы.** Основные положения диссертационного исследования были доложены на межвузовских научно-практических конференциях, состоявшихся в 2004–2007 годах. Разработанные модели, методики, стандарты и методические положения внедрены в производственно-хозяйственную деятельность ООО «Югаудит», ОАО «Ростовкнига», ООО «Радуга».

Полученные результаты исследования также используются в учебном процессе РГЭУ «РИНХ» при подготовке специалистов по специальности 08.01.09 «Бухгалтерский учет, анализ, аудит», при чтении учебной дисциплины «Бухгалтерский (финансовый) учет».

По теме диссертации опубликовано 6 печатных работ общим объемом 8,25 п.л., в том числе монография.

**Логическая структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 228 источников. Работа включает 3 таблицы, 18 рисунков, 17 формул и 21 приложение.

Диссертация имеет следующую структуру:

## **Введение**

### **Глава 1. Современные системы финансового учета и их характеристики**

- 1.1. Сравнительный анализ межнациональных бухгалтерских систем
- 1.2. Основные системообразующие позиции национальных систем бухгалтерского учета
- 1.3. Обобщение моделей национальных систем финансового учета в разрезе оптик

### **Глава 2. Принципы построения и организации интернациональной модели финансового учета производственной оптики**

- 2.1. Анализ интернациональной модели финансового учета производственной оптики
- 2.2. Макет структурированного рабочего плана счетов и его построение
- 2.3. Совершенствование методики учета по сегментам и видам деятельности

### **Глава 3. Разработка системы финансового учета и контроля производственной оптики для российских предприятий на базе интернациональной модели**

- 3.1. Реорганизация плана счетов финансового учета
- 3.2. Формирование системы финансового учета производственной оптики
- 3.3. Построение системы финансового контроля

## **Заключение**

## **Библиографический список**

## **Приложения**

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Логическая структура и содержание диссертации отражают решение трех групп проблем, каждой из которых посвящена отдельная глава работы.

**Первая группа проблем** связана с изучением единого информационного пространства функционирования финансового учета. Системность исследования основана на том, что при рассмотрении состояния и развития финансового учета в России в целях его совершенствования необходимо разделить процесс исследования на три уровня: межнациональные, национальные и российская системы учета.

Первая проблема — проведение сравнительного анализа межнациональных учетных систем.

Автор дополнил ранее проведенные результаты подобных исследований тремя учетными системами — южноамериканской, исламской и Системой национальных счетов — и семью классификационными признаками: концепция учетной системы, теоретическая база системы, регулирование бухгалтерского учета, идентификационные различия учетных систем, виды деятельности, формирование систем управленческого учета, формирование интернациональной модели. Сводные результаты проведенного сравнительного анализа межнациональных учетных систем представлены 13 классификационными признаками и 9 подпризнаками.

Проведенный сравнительный анализ межнациональных бухгалтерских систем позволил установить основные идентификационные различия между ними: юридическая основа системы, способ финансирования, налогообложение, уровень инфляции, экономическая база, политические связи.

По результатам сравнительного анализа межнациональных бухгалтерских систем (Европейского Союза, англосаксонской, французской, Африканского экономического совета, ООН, Международного комитета стандартизации учета, южноамериканской, исламской, Системы национальных счетов, стран Восточной Европы) по основным классификационным признакам (год основания соответствующей учетной системы; количество стран, формирующих систему; виды используемых бухгалтерий; экономическая база плана счетов; цель учетной системы; концепция учетной системы; теоретическая база системы; регулирование бухгалтерского учета в рамках учетной системы; количество исполь-

зуемых способов определения финансового результата; идентификационные различия учетных систем; виды деятельности; формирование систем управленческого учета; формирование интернациональной модели) установлено, что формирование интернациональной модели финансового учета происходит в двух основных оптиках: производственной (Германия, Россия, Нидерланды) и финансовой (Франция, Англия, США).

Вторая проблема — определение специфических особенностей основных национальных учетных систем.

Исследование национальных систем бухгалтерского учета проводится диссертантом для выявления влияния на организацию и методику бухгалтерского учета основных культурных особенностей и традиций в сфере бухгалтерского учета; установления основных различий в организации финансового учета (учет активов, обязательств, капитала, доходов, расходов, остатков производственных ресурсов, результатов); установления общих черт (использование интернациональной модели финансового учета) и их группировка (производственная и финансовая оптики); совершенствования российской системы финансового учета в соответствии с накопленным опытом, социальными и бухгалтерскими ценностями в рамках действующей бухгалтерской системы.

Разработка обобщающей модели национальных систем финансового учета проводилась автором с учетом основных идентификационных признаков национальных систем России, Австралии, Бразилии, Франции, Китая, Германии, Японии, Нидерландов, Швеции, Швейцарии, ОАЭ, Великобритании, США, Канады.

Для характеристики национальных систем бухгалтерского финансового учета диссертантом установлено 9 классификационных признаков, включающих около 100 подпризнаков, отражающих сущность бухгалтерского финансового учета: методы отражения и оценки активов, методы учета обязательств, методы учета и защиты капитала, подходы к отражению доходов, учет расходов, отражение и оценка остатков производственных ресурсов, методы определения результатов.

В части учета расходов, производственных запасов, определения финансового результата разработанная обобщающая модель национальных систем бухгалтерского учета позволяет систематизировать национальные учетные системы также на две основные оптики: производственную (Россия, Германия, Китай, Нидерланды) и финансовую (Австралия, Бразилия, Франция, Япония,

Швеция, Швейцария, ОАЭ, Великобритания, США). При этом в производственной оптике акцент делается на управление затратами в разрезе центров возникновения затрат, а в финансовой — на управление финансовым положением.

**Вторая группа проблем** связана с исследованием принципов построения и организации финансового учета в интернациональной модели производственной оптики.

На основе сравнительного анализа единого информационного пространства финансового учета автором разработана интернациональная модель финансового учета производственной оптики (таблица 1).

Интернациональная модель финансового учета производственной оптики подразделяется на две системы: интегрированная система производственной оптики и элементно-централизованная система производственной оптики.

Для обеих систем производственной оптики характерным является использование соответствующей системы счетов с детальной производственной ориентацией и обеспечение учета по видам деятельности.

Однако между ними существуют и различия: в интегрированной системе производства — внутризаводские подразделения (цехи, участки, бригады, изделия) с обеспечением информацией подразделений, находящихся на внутризаводском хозрасчете; в элементно-централизованной системе — центры возникновения затрат с обеспечением управления производственной деятельностью на базе использования инструментов контроллинга.

Указанные системы интернациональной модели характеризуются 11 идентифицируемыми позициями:

- страны-представители соответствующей системы;
- принципы учета, используемые в ракурсе производственной оптики;
- организация и функционирование единой бухгалтерии;
- ориентация системы учета;
- концепция финансового учета производственной оптики;
- монистическая ориентация плана счетов;
- основополагающие учетные позиции отражения затрат;
- учет доходов;
- отражение финансового результата;
- учетно-контрольные точки;
- структурированный рабочий план счетов.

Таблица 1  
**Интернациональная модель финансового учета производственной оптики**  
 Существенные идентификационные признаки

Система интернациональной модели	Страны-представители	Принципы учета	Единая бухгалтерия	Ориентация учета	Концепция учета	Шкала счетов	Оформление в учете				Учет производственных запасов		Доходы	Финансовый результат	Учетные контрольные точки	Структурные элементы рабочих планов счетов
							Учетные позиции	Принципы списания затрат	Аналитический учет затрат	Системы учета запасов	Остатки ресурсов, выходящих на себестоимость	Оценки остатков ресурсов				
А Интегрированная система производственной оптики: • система счетов; • виды деятельности; • внутриаудиторские подразделения; производств. цехи, участки, бригады	Китай, бывшая Югославия, Вьетнам, СРМ, страны бывшего СССР, в т.ч. Россия	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
							Комплексия статей и 45 элементов	По материалозатратным подразделениям и статьям	Перманентная инвентаризация	Незавершенное производство, готовая продукция, товары отгруженные	Фактические складские остатки	По видам деятельности				
Элементно-централизованная система производственной оптики: • система счетов; • виды деятельности; • центры формирования затрат	Германия, Австрия, Нидерланды, США; 20% предприятий, Швейцария	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
							Использование системных элементов (40-45)									

\* Разработана автором.

Разработанная автором интернациональная модель финансового учета производственной оптики имеет целью создание рациональной системы управления ресурсным потенциалом предприятия.

Структурированный план счетов интернациональной модели финансового учета позволяет организовать учет затрат по видам деятельности и резко расширяет возможности управленческого учета, одновременно сокращая его трудоемкость, что подтверждается системой рекомендуемых к использованию субсчетов и аналитических счетов.

Автором построен макет структурированного рабочего плана счетов интернациональной модели финансового учета. В макете диссертант предлагает использовать следующие субсчета и аналитические позиции:

- субсчета 1-го порядка «Внешние сегменты»;
- субсчета 2-го порядка «Сегменты стратегической активности»;
- субсчета 3-го порядка «Внутренние сегменты»;
- субсчета 4-го порядка «Виды деятельности»;
- аналитические счета 1-го порядка «Подразделения предприятия»;
- аналитические счета 2-го порядка «Изделия, заказы, узлы и т.д.»;
- аналитические счета 3-го порядка «Функции создания продукта»;
- аналитические счета 4-го порядка «Элементы затрат».

Макет структурированного рабочего плана счетов представлен пятью основными позициями: балансовые счета, счета Затраты-доходы-результаты, учетно-контрольные точки, определение результатов, контроль на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Балансовые счета представлены в макете структурированного рабочего плана счетов шестью разделами: основные средства и внеоборотные активы; производственные запасы; денежные средства; расчеты; кредиты и финансирование; капитал и резервы.

Счета Затраты-доходы-результаты сформированы тремя разделами: расходы по элементам, доходы, финансовые результаты.

В предлагаемом макете структурированного рабочего плана счетов минимальное количество учетных позиций составляет 336 контрольных точек (8 структурных позиций, 42 контролируемых показателя в виде балансовых счетов, счетов Затрат-доходов-результатов). Их общее количество определяется размерностью организации (количество сегментов, внутренних подразделений,

функций создания продукта, количество используемых элементов или статей затрат), что составляет в среднем 3000–3500 учетно-контрольных точек.

Структурированный рабочий план счетов позволяет определить финансовый результат четырьмя способами.

Первый способ — сальдированный метод: сальдо активных счетов минус сальдо пассивных счетов (по внешним сегментам, по сегментам рынка, по видам деятельности).

Второй способ — по чистым активам: чистые активы на конец периода минус чистые активы на начало периода (по внешним сегментам, по сегментам рынка, по видам деятельности).

Третий способ: эксплуатационный результат = доходы – затраты ± изменение запасов производственных ресурсов за период (по субсчетам 1–4 порядка; по аналитическим счетам 1–4 порядка).

Четвертый способ: хозяйственный результат = эксплуатационный результат ± результаты по прочей деятельности (по субсчетам 1, 2, 4 порядка).

Последний модуль макета структурированного рабочего плана счетов обеспечивает проведение контроля использования ресурсов предприятия с помощью инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Рациональная учетная система должна обеспечить предприятие информацией в разрезе сегментов и видов деятельности и определяться соответствующими бухгалтерскими принципами, системой учитываемых финансовых показателей, рекомендуемыми к использованию учетными механизмами, построенными на принципах финансового и бухгалтерского инжиниринга.

Автором разработана и апробирована методика организации учета по сегментам и видам деятельности для интернациональной модели на основе структурированного рабочего плана счетов, имеющая целью создание рациональной системы учета и анализа использования ресурсов в разрезе видов деятельности.

В методике представлены следующие виды деятельности:

- Субсчета 1-го порядка «Внешние сегменты»: географические, потребительские.

- Субсчета 2-го порядка «Сегменты стратегической активности»: новые рынки, инновационные изделия и услуги.

- Субсчета 3-го порядка «Внутренние сегменты»: центры возникновения затрат, центры ответственности, бизнес-сегменты.



- Субсчета 4-го порядка «Виды деятельности»: основная, инновационная, реорганизационная, внешнее управление, доверительное управление собственностью, совместная деятельность, спонсорская деятельность и др.

Методика организации учета по сегментам и видам деятельности характеризуется 8 разделами: основополагающий принцип; бухгалтерские принципы; система учитываемых финансовых показателей и показателей собственности; рекомендуемые к использованию учетные механизмы; сегментарная отчетность; сегментарный анализ; сегментарный контроль; принятие решений.

**Третья группа проблем** связана с исследованием особенностей применения интернациональной модели финансового учета в России в целях создания эффективной системы финансового учета, обеспечивающей рациональное использование ресурсов и потенциала предприятия.

По данным проведенного анкетного обследования 42 предприятий получена следующая картина использования моделей финансового учета.

Основная масса предприятий использует традиционный метод организации финансового учета на базе комбинаций статей и элементов затрат с двух-, трехкратным определением себестоимости продукции (произведенной, отгруженной, реализованной). Часть предприятий организует финансовый учет на базе финансовой оптики с использованием тридцатых счетов, при этом для этих предприятий характерна интеграция финансового и налогового учета. Кроме того, имеются предприятия, организующие финансовый учет производственной оптики с использованием тридцатых счетов, сбором затрат в разрезе функций и центров возникновения затрат.

Автором разработан и апробирован макет плана счетов бухгалтерского учета производственной оптики для российских предприятий (таблица 2).

Макет состоит из шести модулей, группирующих счета и способы обработки информации.

Первый модуль: балансовые счета 1–6 разделов («Основные средства и внеоборотные активы», «Производственные запасы», «Денежные средства», «Расчеты», «Кредиты и финансирование», «Капитал и резервы»).

Второй модуль: «Затраты-доходы-результаты».

Третий модуль: «Отражающие счета».

Четвертый модуль: «Счета производственного учета».

Пятый модуль: «Алгоритмы учета затрат, доходов и результатов».

Шестой модуль: «Учетно-контрольные точки».

## Стандарт предприятия «Финансовый учет — производственная оптика»\*

Показатели качества учета		Счета производственной оптики		Система контроля	
		Изменение остатков производственных ресурсов	Результат	Основная книга	Главная книга
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат, всего, в т.ч.:	внешние сегменты	внутренние сегменты	Финансовый результат продаж	Контроль месячных записей в Главной книге
					Механизмы бухгалтерского назначения
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Финансовый результат продаж	Финансовый результат продаж	Анализ разрыва по нулевому балансу по счетам
					Товары отгруженные
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Товары отгруженные	Финансовый результат продаж	На сумму изменения производственных ресурсов за период в оценке из наименьшей цены (себестоимость, рыночная) создается резерв
					Готовая продукция
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Готовая продукция	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость готовой продукции = затраты по элементам +/- остатки незавершенного производства
					Счет 39-3 с детализацией до 10 порядков
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Незавершенное производство	Финансовый результат продаж	Счет 39-2 с детализацией до 10 позиций
					Счет 39-1 с детализацией до 10 порядков
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Затраты по элементам счета, субсчета	Финансовый результат продаж	Счета 30, 31, 32, 33, 34 и т.д. с детализацией до 10-20 порядков
					Счет 90 с детализацией до 10-20 порядков
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Доходы счета, субсчета	Финансовый результат продаж	Аналитические: управление затратами, финансовыми результатами и собственностью
					Счет 90 с детализацией до 10-20 порядков
Показатели качества учета для управления	Финансовый результат продаж	Фактическая себестоимость	Средства производства	Финансовый результат продаж	Аналитические: управление затратами, финансовыми результатами и собственностью
					Счет 90 с детализацией до 10-20 порядков

\* Разработан автором

Алгоритм учета затрат, доходов и результатов разрабатывается отдельно для финансового и управленческого учета и позволяет автоматизировать учетные операции. Алгоритм учета затрат на производство и определения финансовых результатов включает следующие итерации.

Первый шаг: идентификация затрат, включаемых в затраты, или капитализируемых идентифицируемых расходов (затраты, формирующие статьи баланса).

Второй шаг: отражение расхода материалов.

Третий шаг: отражение расхода оплаты труда.

Четвертый шаг: отражение отчислений на социальное страхование.

Пятый шаг: отражение амортизации.

Шестой шаг: отражение прочих расходов.

Седьмой шаг: формирование свода затрат на производство.

Восьмой шаг: отражение в учете доходов.

Девятый шаг: отражение в учете изменения остатков производственных ресурсов за период.

Десятый шаг: определение и списание фактической себестоимости реализованной продукции.

Одиннадцатый шаг: определение и отражение в учете финансового результата.

Разработанный и апробированный макет плана счетов бухгалтерского учета производственной оптики имеет целью создание рациональной системы финансового и управленческого учета.

Разработанный диссертантом стандарт предприятия «Финансовый учет — производственная оптика» состоит из разделов и получаемых показателей, используемых в управления (таблица 3).

Получаемые показатели включают:

а) финансовые результаты — всего, в т.ч. в разрезе внешних сегментов, сегментов стратегической активности, бизнес-сегментов;

б) затраты и себестоимость: центры возникновения затрат, функции создания стоимости;

в) собственность (чистые активы) — всего, в т.ч. в разрезе внешних сегментов, сегментов стратегической активности;

г) собственность (чистые пассивы) — всего и в разрезе контролируемых подразделений.



Одной из основных особенностей финансового учета производственной оптики является возможность организации учета по функциям, что создает возможность управления ценами.

Стандарт предприятия «Финансовый учет -- производственная оптика» состоит из четырех разделов: основа финансового учета, счета производственной оптики, механизм регулирования ценовой конъюнктуры, система контроля.

Основой финансового учета производственной оптики выступает аналитическое управление затратами, финансовыми результатами и собственностью.

Счета производственной оптики включают счет 90 «Продажи» с детализацией до 10-20 порядка. Затраты по элементам учитываются на счетах 30, 31, 32, 33, 34 и т.д. с детализацией до 10-20 порядка. Изменение остатков производственных ресурсов отражается на счетах аналитичностью до 10 порядка.

Результат деятельности в финансовом учете производственной оптики определяется по себестоимости и прибыли.

По себестоимости результат определяется троекратным методом:

$$\text{Фг.п.} = \text{З} \pm \text{Он.п.};$$

$$\text{Фо.п.} = \text{Фг.п.} \pm \text{Ог.п.};$$

$$\text{Фр.п.} = \text{Фо.п.} \pm \text{Оо.п.},$$

где Фр.п. — фактическая себестоимость реализованной продукции, работ, услуг; Фг.п., Фо.п. — фактическая себестоимость производства и отгрузки продукции, работ, услуг; З — затраты по элементам; Он.п., Ог.п., Оо.п. — остатки незавершенного производства, готовой продукции, отгруженной продукции соответственно.

Результат деятельности определяется как разность между доходами и фактической себестоимостью реализованной продукции.

Механизм регулирования ценовой конъюнктуры строится на оценке остатков производственных ресурсов за период в оценке по наименьшей из фактической себестоимости или рыночной цены и, в случае падения цен на конец периода, подразумевает создание резерва за счет прибыли до уплаты налогов, чтобы обеспечить основной принцип деятельности предприятия — продолжение функционирования.

Система контроля основана на ключевом инструменте бухгалтерского инжиниринга — нулевом балансе.

Концептуальный подход в организации контроля в финансовом учете производственной оптики ориентирован на использование принципа раздельного обязательства и раздельной ответственности в целях определения результатов деятельности, подведения итогов, стимулирования, анализа, контроля и аудита внешних сегментов, сегментов стратегической активности, внутренних сегментов, видов деятельности, цепочки создания стоимости продукта.

По результатам анкетного обследования 42 предприятий, изучения теоретических и практических источников диссертантом разработан стандарт предприятия «Организация контроля в финансовом учете производственной оптики».

Стандарт включает объекты контроля, характеризующиеся соответствующими разделами. Объекты контроля в ракурсе финансового учета производственной оптики включают:

1. Предприятие в целом.
2. Внешние сегменты: географические, потребительские.
3. Сегменты стратегической активности: новые рынки, инновационные изделия и услуги.
4. Внутренние сегменты: центры возникновения затрат, центры ответственности, бизнес-сегменты.
5. Виды деятельности: основная, капитальные вложения и др.
6. Цепочка создания стоимости: функции создания стоимости.

Стандарт характеризует объекты контроля 6 разделами: институциональные требования, показатели контроля, системы контроля, результаты контроля, отчетность, принятие решений.

Показатели контроля включают затраты, доходы, результаты, чистые активы, чистые пассивы.

Системы контроля объединены в три основных метода: инвентарные методы контроля, система учетно-контрольных точек, инструменты бухгалтерского инжиниринга (производные балансовые отчеты).

Результаты контроля оформляются соответствующими актами с определением уровня их существенности в пределах 5 %. Отчетность по результатам контроля представляется в виде текстовых и внутренних форм (акты, справки, заключения и др.). Принятие решений по результатам контроля оформляется соответствующими приказами и распоряжениями.

**Статьи по теме диссертации в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ:**

1. Шумилина, В.Е. Организация управленческого учета по сегментам и видам деятельности / В.Е. Шумилина // Бухгалтерский учет. — № 17. — 2007. — 0,3 п.л.

**Список научных работ, опубликованных по теме диссертации:**

1. Шумилина, В.Е. Становление и характеристики интернациональной модели финансового учета / В.Е. Шумилина // Интернациональная модель финансового учета: концепция, теория и практика : монография / Под ред. д.э.н., проф. Ткача В.И., д.э.н., проф. Крохичевой Г.Е., к.э.н., доц. Зимаковой Л.А. — Ростов н/Д, 2006. — 0,16 п.л.
2. Шумилина, В.Е. Интернациональная модель финансового учета: особенности применения в России : Монография / В.Е. Шумилина / Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». — Ростов н/Д, 2007. — 6,25 п.л.
3. Шумилина, В.Е. Структурированный рабочий план счетов и его организация / В.Е. Шумилина // Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления в современных условиях хозяйствования : сб. науч. статей. — Ростов н/Д: РГСУ, 2007. — 0,82 п.л.
4. Шумилина, В.Е. Сравнительный анализ межнациональных бухгалтерских систем / В.Е. Шумилина / Вопросы финансово-кредитных отношений, учета, аудита и экономического анализа : сб. статей аспирантов и соискателей ученой степени кандидата наук / Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». — Выпуск 5. — Ростов н/Д, 2007. — 0,34 п.л.
5. Шумилина, В.Е. Характеристика интернациональной модели финансового учета производственной оптики / В.Е. Шумилина / Проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики в современных условиях : материалы науч.-практич. конференции профессорско-преподавательского состава и молодых ученых / Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». — Ростов н/Д, 2007. — 0,38 п.л.

10 2

---

Изд. № 43/785. Подписано в печать 03.03.08 г.

Печать цифровая. Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman».

Формат 60x84/16. Объем 1,0 уч.-изд. л. Тираж 120 экз. Заказ № 1105.

---

344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69.

Редакционно-издательский центр РГЭУ «РИНХ», тел.: (863) 261-38-70.

Отпечатано в типографии РИЦ РГЭУ «РИНХ».