

Ростовский государственный строительный университет

Золотарева Ирина Владимировна

КОНТРОЛЬНО – МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
В ПЕРИОД ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель
доктор экономических наук,
профессор Крохичева Г.Е.

Ростов на Дону - 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
1 Теоретико – методические основы обеспечения контроля учета строительной деятельности	12
1.1 Особенности задач и принципов контроля хозяйственной деятельности строительных организаций	12
1.2 Этапы и структурные компоненты учета, анализа и контроля хозяйственной деятельности строительных организаций	20
1.3. Сравнительный анализ оценки результатов контроля деятельности строительных организаций	32
2 Развитие методики исследования основных объектов контроля строительных организаций	49
2.1 Методические аспекты по внедрению комплексных мер контроля учета строительной деятельности	49
2.2 Использование функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции	59
2.3. Методика системы контроля экономических процессов по видам деятельности строительной организации	75
3 Направления совершенствования методических положений контроля деятельности строительных организаций в период перехода на МСФО	83
3.1 Определение основных элементов стратегического контроля собственности строительных организаций	83
3.2 Совершенствование инструментария ситуационного контроля деятельности строительных организаций	102
3.3 Контрольное обеспечение учета транзакционных объектов в деятельности строительных организаций	114
Заключение	122
Список использованной литературы	129

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Мировая экономика в динамике представляет собой процесс укрепления межнациональных экономических связей на всех уровнях. Этот процесс укрепления межнациональных связей принято называть интернационализацией. Глобализация приводит к формированию всемирной экономики, которая является наднациональной. Это качественно новый этап в развитии мировой экономики. Раньше основой мировой экономики была международная торговля. Сегодня же основой мировой экономики становится формирование международных воспроизводственных цепочек, иными словами, общественное воспроизводство выходит за рамки государственных границ и становится общемировым. Конкуренция переходит на международный уровень. Если раньше конкуренция выражалась в ценовой, маркетинговой политике, то теперь активно проявляются такие формы, как поглощения фирм в интересующих странах, формирование совместных производств. Строительная отрасль является важным инструментом в осуществлении экономической стратегии государства. Состояние строительной отрасли имеет определяющее значение для улучшения инвестиционного климата экономики России. Строительство способствует подъему народного хозяйства на новый научно – технический и организационно – экономический уровень, освоению новых видов продукции, росту ее рентабельности и конкурентоспособности.

Новая экономическая обстановка требует новой финансовой отчетности. Воздействие государства на трансграничные процессы в своей стране возможно лишь косвенно, через регулирование условий деятельности в стране. Такое регулирование должно быть направлено на защиту интересов страны в условиях глобализации, на минимизацию отрицательных последствий трансграничной деятельности и на использование её преимуществ.

То, что эффективно работала в административно – командной системе, буксует в условиях рыночной конкуренции. Новая ситуация диктует новые требования к уровню специалистов, готовящих финансовую отчетность компаний, да и к самой отчетности и к организации учетного процесса. В связи с этим Президент РФ Дмитрий Медведев на совещании по созданию Международного финансового центра (МФЦ) заявил: «Необходимо в оптимальные сроки внедрить то, что мы пытались внедрить в последние годы, а именно: международные стандарты финансовой отчетности как для эмитентов, так и для регулирующих и налоговых органов.

С развитием рыночных отношений в строительной отрасли России, с возрастающей конкуренцией на рынке строительных услуг и с переходом российских предприятий на международные стандарты учета и отчетности требуются новые методы учета и контроля для более эффективного управления деятельностью строительных организаций.

Между тем в настоящее время серьезным препятствием для увеличения объемов инвестиций, связанных с капитальным строительством, являются несовершенство существующей методологии бухгалтерского учета, налогообложения, а также системы внутреннего контроля. Т.к. система бухгалтерского учета строительной организации имеет значительные отличия по сравнению с системами учета организаций других видов экономической и предпринимательской деятельности. Они вызваны особенностями инвестиционно-строительного комплекса. Следовательно, необходимо уделить особое внимание методическим вопросам организации бухгалтерского учета строительными организациями в соответствии с МСФО.

Особенно это важно при изменении функционирования деятельности строительных организаций в условиях контроля целевых денежных потоков, при необходимости инвестирования деятельности. Повышение информативности и принятие эффективных управленческих решений на всех уровнях управления строительством, качественное выполнение контрольных

функций могут быть реализованы на основе комплексного подхода к организации контрольно – методического обеспечения учета деятельности строительных организаций.

Важность проблем развития деятельности строительных организаций, необходимость совершенствовать теоретико – методические основы учета, анализа и контроля отраслевой направленности определяют актуальность темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Несомненный интерес на современном этапе развития рыночных отношений в России представляет исследование зарубежного опыта организации и методологии учета в строительной отрасли. Новшества учетной мысли должны быть использованы в практике организации учета в строительстве. Необходима адаптация и совершенствование методик учета в строительстве для российских строительных организаций в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности. Этот вопрос требует подробной научной и методической проработки.

Значительный вклад в исследование проблем теории и методологии формирования систем учета и контроля внесли следующие отечественные экономисты: В.Д. Андреев, А.П. Бархатов, Н. П. Барышников, А.И. Белоусов, И. Н. Богатая, С. М. Бычкова, В.М. Васильева, С. С. Викентьев, Л.Г. Востриков, А.Н. Кизилов, Е. В. Клочков, Е.И. Костюкова, Г. Е. Крохичева, Д. В. Курсеев, Н.Т. Лабынцев, А.Д. Ларионов, И.А. Маслова, Л.В. Попова, Я. В. Соколов, С.П. Суворова, В. И. Ткач, А.Д. Шеремет и др., а также зарубежные авторы: Х. Андерсон, А. Апчерг, Дж. Бейли, Л. А. Бернстайн, З. Боди, П. Терни, Дж. Сигел, У.Ф. Шарп, Дж. Шим, А. Энтховен и др.

Проблемам финансового, управленческого и стратегического учета и контроля в строительной отрасли посвящены труды Н.А. Адамова, Н.Г. Бариленко, В.И. Волкова, Л.А. Жарикова, М.С. Каменнова, Т.П. Карповой, Г.И. Костюк, Л.И. Малявкиной, О.А. Мироновой, М.Ф. Овсийчук, В.И. Петровой, И.М. Ряхова, Р.Ю. Симионова и др.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по изложенным вопросам требует дальнейших исследований, что и предопределило выбор темы и направлений ее разработки.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений, методических основ и практических рекомендаций по формированию системы учета и контроля в строительных организациях. В соответствии с поставленной целью исследования определены следующие задачи:

- предложить методические принципы финансового учета в строительстве; обеспечивающие адаптацию и эффективное функционирование международных стандартов финансового учета и отчетности в российской системе учета;
- создать логистическую схему функционального анализа для целей контроля затрат в строительстве;
- разработать практические рекомендации по использованию методики контроля строительной деятельности;
- обосновать необходимость совершенствования учета и контроля строительной деятельности на основе методики ситуационного контроля;
- определить основные направления совершенствования методики контроля учета, которые позволят контролировать укрупненные транзакционные объекты и процессы деятельности строительных организаций.

Область исследования соответствует пп. 1.6. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», 2.3. «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности», 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» паспорта специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», (экономические науки)

Объектом исследования выступают процессы хозяйственной деятельности строительных организаций Южного федерального округа.

Предметом исследования являются комплекс теоретико-

методических вопросов формирования системы контроля деятельности строительных организаций в период перехода на международные стандарты учета и отчетности, а также причинно – следственные связи, принципы и факторы, определяющие его развитие.

Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составили научные труды выдающихся российских и зарубежных ученых по проблемам учета и контроля в строительстве, российские и международные стандарты бухгалтерского учета и аудита, статистические материалы, обследования.

Методической основой диссертационного исследования является применение принципов и методов научного познания, экономико–математическое и бухгалтерское моделирование, системный, процессный, комплексный, интегрированный подходы к исследованию контрольно – методического обеспечения учета деятельности строительных организаций

При выполнении диссертационного исследования использовались диалектический метод познания социально-экономических явлений, функциональный, типологический, индуктивный и дедуктивный методы, методы системного мышления, сравнения во времени и пространстве, научной абстракции. В процессе обработки исходных материалов применялись методы наблюдения, регистрации, группировки, классификации, анализа, синтеза, теории графов, структурно-функциональный, сравнительный и статистический анализ и прогнозирование.

Адресное использование эмпирического потенциала этих приемов, упорядоченное единым алгоритмом поставленной цели, и применение их в рамках единой концепции исследования обеспечило надежность результатов и выводов, полученных в работе.

Информационной базой исследования послужили статистические данные Федеральной службы государственной статистики РФ по субъектам Юга России, данные маркетинговых исследований, научные источники, законодательные акты, нормативно-правовые документы, инструктивные и

методические материалы Правительства РФ, Минфина РФ, Минэкономразвития РФ, информация периодических печатных изданий, справочных и информационных изданий, данные бухгалтерский финансовой отчетности строительных организаций, экспертные оценки и авторские расчеты, информация ряда официальных корпоративных web-сайтов и другие материалы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методических положений и научно-обоснованных практических рекомендаций, направленных на совершенствование современных методов и приемов контрольно – методического обеспечения учета деятельности строительных организаций.

Научная новизна исследования подтверждается следующими **положениями, выносимыми на защиту:**

- предложены методические принципы финансового учета в строительстве, обеспечивающие адаптацию и эффективное функционирование международных стандартов финансового учета и отчетности в российской системе финансового, налогового, управленческого и стратегического учета (п.1.6 паспорта специальности 08.00.12);
- рекомендована логистическая схема функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции ориентированная на виды деятельности (функции) строительной организации (виды основной деятельности, бизнес-процессы, групповые, ключевые, поддерживающие, клиентские виды деятельности) (п.2.3 паспорта специальности 08.00.12);
- разработаны практические рекомендации по использованию методики контроля строительной деятельности направленные на обеспечение финансового, управленческого и стратегического контроля финансового состояния, собственности, платежеспособности, резервной системы, экономических ситуаций и рисков операций (п.3.9 паспорта специальности 08.00.12);
- обоснована необходимость совершенствования учета и контроля строительной деятельности на основе методики ситуационного контроля

ориентированной на объекты контроля трех уровней (п.3.9 паспорта специальности 08.00.12);

- модернизирована методика контроля учета деятельности строительных организаций, обеспечивающая управление и контроль крупными транзакционными объектами и процессами (общая стратегия, стратегия управления собственностью, интеллектуальным капиталом, ресурсным потенциалом, стратегической безопасностью и др.) (п.3.9 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что предложенные научно-методические подходы, методы, стандарты и рекомендации создают научную основу для выявления особенностей формирования и функционирования системы контрольно – методического обеспечения учета деятельности строительных организаций, определения направлений и способов ее развития, повышения эффективности информационно-аналитического обеспечения процессов контроля.

Использование представленных теоретико-методических положений позволило достигнуть четкого представления рассматриваемой системы контрольно – методического обеспечения учета деятельности строительных организаций, определить ее составляющие элементы и обеспечить их логическое и эффективное функционирование.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что выводы и рекомендации, полученные в процессе работы, углубляют теоретико-методические аспекты контроля.

Практическое применение полученных результатов предполагает существенное усиление роли и значения бухгалтерского учета и контроля в строительстве. Позволяет создать рациональную систему информационной базы для учета, анализа и контроля, выработки и принятия управленческих решений, на базе использования системы интегрированного учета.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и практические результаты диссертационной работы докладывались автором и получили положительную оценку на

международных, всероссийских и региональных научно-практических и интернет-конференциях (г. Ставрополь, 2012-2013 гг., г. Ростов-на-Дону, 2012 г.).

Ряд авторских положений и рекомендаций нашли применение в деятельности строительных организаций Южного Федерального округа, в частности предложенные методики внедрены в деятельность строительных организаций.

Отдельные результаты диссертационного исследования нашли свое отражение в научно-исследовательских работах и научных отчетах ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет». Материалы исследования используются в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет» по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», «Контроль и ревизия» для студентов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Публикации. Основные положения диссертации изложены в 9 опубликованных работах общим объемом 15.0 п.л. (в том числе авторских – 14.8 п.л.), в 3 монографиях и 3 статьях в ведущих научных журналах, рекомендованных ВАК.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами, поставленными и решенными в ходе исследования. Работа изложена на 146 страницах машинописного текста состоит из введения, трех глав и заключения, 21 таблиц, 25 рисунка, библиографический список включает 193 наименования.

Во **введении** обоснована актуальность темы, определены степень разработанности проблемы, цель, задачи, объект и предмет диссертационного исследования, сформулированы положения, выносимые на защиту, раскрыты научная новизна и практическая значимость, представлены результаты апробации и внедрения результатов работы.

В *первой главе* «Теоретико – методические основы обеспечения контроля учета строительной деятельности» рассмотрены принципы организации контроля, определен авторский подход к определению структурных компонентов учета и контроля хозяйственной деятельности строительных организаций, проведен сравнительный анализ результатов контроля деятельности строительных организаций.

Во *второй главе* «Развитие методики исследования основных объектов контроля строительных организаций» сформирован комплекс мер по внедрению инструментария контроля деятельности строительных организаций, предложен механизм использования функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции, развита система контроля экономических процессов по видам деятельности строительной организации.

В *третьей главе* «Направления совершенствования методических положений контроля деятельности строительных организаций в период перехода на МСФО» определены основные элементы стратегического контроля собственности строительных организаций, даны рекомендации во совершенствованию инструментария ситуационного контроля и представлено контрольное обеспечение учета укрупненных транзакционных объектов и процессов в деятельности строительных организаций.

В *заключении* обобщены результаты диссертационного исследования, сформулированы выводы и предложения научного и практического характера.

ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЯ УЧЕТА СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1 Особенности задач и принципов контроля хозяйственной деятельности строительных организаций

С переходом на рыночные отношения бухгалтерский учет в строительной деятельности получил значительное развитие и актуальность:

- возникли десятки систем финансового учета как на базе 20-х, так и 30-х счетов;
- расширились возможности управленческого учета, особенно в управлении ресурсным потенциалом, рисками, собственностью;
- возникли направления стратегической активности, собственности и др.

Проведенный ряд исследований состояния учета в целом в стране и, в частности, в строительной отрасли (Е.Л. Мирзоян [101], В.Ф. Палием [108], А.Н. Хориным [179], Л.Р. Лилеевой [89], Г.Е. Крохичевой [76], О.В. Рожновой [121], Л.И. Малявкиной [90] и др.), показал на значительные недостатки.

По данным Министерства финансов и Института профессиональных бухгалтеров РФ, имеют место значительные недостатки в организации и методологии учета:

- чрезмерное влияние требований налогового законодательства на развитие бухгалтерского учета и применение норм положений по бухгалтерскому учету;
- избирательное применение новых правил бухгалтерского учета, приводящее к несоответствию отчетности общим правилам;
- недопонимание собственниками и управленческим персоналом организаций значения экономического обоснования решений по данным учета;

- несоответствие законодательной базы новым правилам учета и отчетности.

В строительной сфере деятельности проблемы финансового и управленческого учета, состояние информационной системы и информационного поля деятельности особенно актуальны в соответствии с требованиями международного комитета по стандартам и отчетности Министерства финансов РФ (Международный стандарт 11 "Договора подряда", ПБУ-2 "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" и др.).

При разработке принципов контроля бухгалтерского учета в строительной деятельности диссертант руководствовалась следующими основными положениями.

Необходимо учитывать особенности национального и международного финансового учета:

Следует принимать во внимание и общие особенности строительной деятельности:

- тип бизнеса (преобладание мелких и средних предприятий);
- основная деятельность строительных предприятий предполагает сочетание двух видов производства, непосредственно строительство и промышленность, что имеет место в крупных строительных организациях;
- освоение капитальных вложений имеет долгосрочный характер и изготовление строительной продукции может иметь длительную продолжительность по времени;
- финансовый результат от сдачи строительных работ зависит от выбора в применении методов определения доходов;
- иерархия выгод строительной деятельности;
- адаптивная эволюция учета в строительстве;
- система допущений и ограничений.

Так же необходимо иметь представление о деловой активности

строительной организации. Анализ деловой активности проведен на примере строительной организации ООО «Сармат – Торнадо» и представлен в таблице 1.1.

Таблица 1.1 -Анализ эффективности использования ресурсов

Показатель	2012 год	2011 год	Отклонение (+,-)
Материальных			
Фондоотдача	7,85	14,36	-6,51
Фондоемкость	0,13	0,07	0,06
Прибыль на 1 руб. материальных затрат	12,68	8,83	3,85
Материалоотдача	1,66	1,56	0,10
Материалоемкость	0,60	0,64	0,04
Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции, %	65,0	68,0	-3,0
Трудовых			
Производительность труда, тыс.руб./чел.	669,11	611,00	58,11
Оборотных средств			
Коэффициент оборачиваемости	4,88	4,40	0,48
Продолжительность оборота, дни	13	20	-7
Высвобождение средств из оборота, тыс. руб.	6951,36		
Финансовых			
Коэффициент оборачиваемости денежных средств	27,96	18,39	9,57
Продолжительность оборота, дни	13	20	-7
Производственный цикл, дни	8	9	-1
Период оборота дебиторской задолженности, дни	66	52	14
Операционный цикл, дни	74	61	13
Период оборота кредиторской задолженности, дни	92	87	5
Финансовый цикл, дни	-18	-26	8
Ресурсоотдача	2,68	2,93	-0,25

Золотое правило экономики предприятия: $100\% < T_{ск} < T_p < T_{пр}$, где $T_{ск}$, T_p , $T_{пр}$ – соответственно темп изменения совокупного капитала, объема реализации и прибыли.

Необходимо учитывать требования международных, и российских стандартов.

Исходя из вышеуказанных позиций и положений, диссертантом разработаны и апробированы методические основы принципов контроля бухгалтерского учета в строительной деятельности (рисунок 1.1).

Информационное поле методических основ очерчено следующими

видами деятельности и участниками строительного процесса:

- инвестиционная деятельность: инвесторы и физические лица; инвесторы, юридические лица;
- строительная деятельность: подрядчики; субподрядчики; застройщики общего профиля; проектные организации; инжиниринговые организации;
- инвестиционно-строительная деятельность: девелоперы; застройщики по долевому строительству;
- реализация инвестиционных проектов: заказчики; товарищества собственников жилья; пользователи; поставщики;
- финансовые и специализированные организации.

Методические основы контроля бухгалтерского учета в строительной деятельности ориентируют подразделение информационного поля бизнеса с точки зрения организации и методологии на три категории в целях обеспечения стимулирования среднего и малого бизнеса (крупный, средний и мелкий, любой) в зависимости от видов деятельности и участников строительного процесса.

Методические основы контроля бухгалтерского учета в строительной деятельности характеризуется иерархией выгод, положенной в основу построения плана счетов с отражением структурных особенностей строительного предприятия, создания системы управленческого, стратегического и налогового учета, управления изменениями и принятием решений.

В методических основах системы контроля учета в строительной деятельности представлены традиционной системой на базе 20-х счетов (инвестиционная деятельность, реализация инвестиционных проектов, финансовые и специализированные организации), международной системой на базе 30-х счетов, с использованием от 3-х до 40 элементов затрат (строительная деятельность, поставщики и подрядчики) и системой на базе 32 счета, на базе применения нескольких сотен элементов затрат.



Рисунок 1.1- Методические основы принципов контроля бухгалтерского учета в строительной деятельности

Вопросы построения учетно– аналитических систем освещены в работах И.Н. Богатой [16], В.Б. Ивашкевича [55], Л.А. Зимановой [52], А.М. Карминского [60], Д.В. Курсеева [84], О.И. Кольваха [71], Г.Е. Крохичевой [77], М.В. Мельник [94], С.А. Николаевой [106], В.Ф. Паляя [108], Л.В. Поповой [114], О.В. Рожновой [121], Я.В. Соколова [132], В.И. Ткача [153] и др.

Для целей контроля огромна роль анализа финансового положения предприятия. Прежде всего, это связано с тем, что предприятия приобретают самостоятельность и несут полную ответственность за результаты своей предпринимательской деятельности перед собственниками, работниками коммерческими партнёрами и другими контрагентами.

Анализ устойчивости финансового положения на ту или иную дату позволяет ответить на вопрос, насколько правильно предприятие управляло финансовыми ресурсами в течение периода, за который необходимо дать качественную оценку деятельности строительного предприятия.

Наглядно соотношение основных групп активов организации представлено ниже на рисунке 1.2.

Рост величины активов организации связан, главным образом, с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех положительно изменившихся статей):

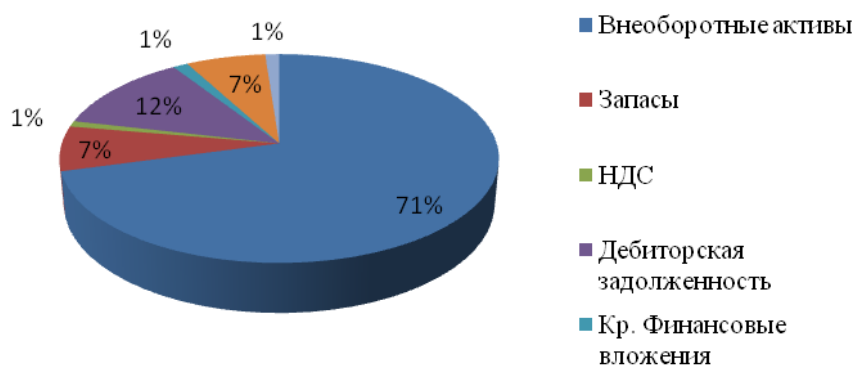


Рисунок 1.2 - Структура активов организации на 31 декабря 2012г.

1) основные средства – 9 747 тыс. руб. (47,2%);

2) денежные средства и денежные эквиваленты – 4 367 тыс. руб. (21,2%).

На рисунке 1.3 наглядно представлена динамика чистых активов и уставного капитала организации.

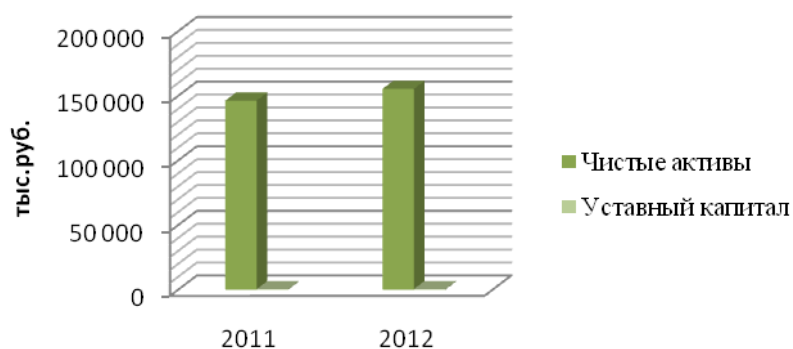


Рисунок 1.3 - Соотношение чистых активов и уставного капитала на ЗАО «СУ-120» на 31.12.12

Значение собственного капитала на 31 декабря 2012 г. составило 155 390,0 тыс. руб. Собственный капитал организации за весь анализируемый период заметно вырос (на 9 058,0 тыс. руб.).

Наглядно структура капитала организации представлена ниже на рисунке 1.4.:

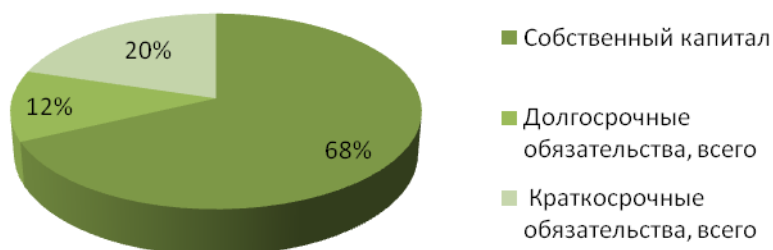


Рисунок 1.4 - Структура капитала организации на 31.12.12 г.

Среди показателей результатов деятельности организации, имеющих нормальные или близкие к нормальным значения, можно выделить следующие:

- 1) близкий к нормальному коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (0,09);
- 2) нормальное значение коэффициента маневренности собственного капитала(0,13);
- 3) коэффициент промежуточной ликвидности близок к нормативному значению (0,82).

Среди неудовлетворительных показателей финансового положения ЗАО "СУ-120" самым важным является то, что не соблюдается нормальное соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения.

Методические основы принципов контроля бухгалтерского учета в строительной деятельности могут быть представлены системой управленческого учета, ориентированной на выживание в условиях мирового финансового кризиса: управление резервной системой; управление рисками; управление экономическими ситуациями; управление финансовым положением и платежеспособностью; управление реорганизациями; управление прибылью; управление себестоимостью.

Учетно-аналитическое обеспечение управления собственностью, инновациями, венчурным капиталом, направлениями стратегической активности и др., представленное стратегическим учетом может присутствовать в основе принципов контроля учета деятельности строительных организаций.

Очень важным принципом, положенным в основу контроля финансово – хозяйственной деятельности строительной организации является налоговый учет, который в настоящее время сформирован различными видами как самостоятельный налоговый учет, который в современных условиях постоянно сокращается из-за значительной трудоемкости,

представленный в виде методики налогового учета на базе единой бухгалтерии, этот вариант методики наиболее неудачен, т.к. в основу налогового учета положены элементы затрат, а финансового – статьи калькуляции и на основе международного учета который наиболее эффективен, т.к. строится в обоих случаях на элементах затрат.

Забалансовый налоговый учет наименее эффективен, т.к. не обеспечивает взаимоувязки результатов деятельности с финансовым учетом. При этом варианте невозможно использовать инструменты бухгалтерского инжиниринга для определения доходов из неизвестного источника.

Информационное поле деятельности в строительстве, его контрольно - методическое обеспечение основано на структурированном (рабочем) плане счетов и сформированные на его основе соответствующие виды контроля: финансовый, налоговый, управленческий, стратегический, адаптивный, ситуационный и др.

Разработанные методические основы принципов контроля бухгалтерского учета и проведенный анализ финансового положения на примере ЗАО «СУ – 120» позволяют сформировать информационное поле и виды деятельности строительных организаций.

1.2 Этапы и структурные компоненты учета, анализа и контроля хозяйственной деятельности строительных организаций

Для увеличения информационной емкости, интегрированного управления ресурсами строительных организаций и для целей контроля необходимо дать оценку эффективности деятельности организации.

Оценка эффективности деятельности строительной организации имеет следующие цели:

- оценку динамики показателей, определяющих основные результаты деятельности организации;
- оценку обоснованности и сбалансированности принятого плана, конечные результаты его выполнения;

- сравнение результатов, достигнутых в отчетном году, с соответствующими показателями предыдущих лет и базового года.

Изменение выручки, ЧП и совокупного финансового результата наглядно представлено на рисунке 1.5.

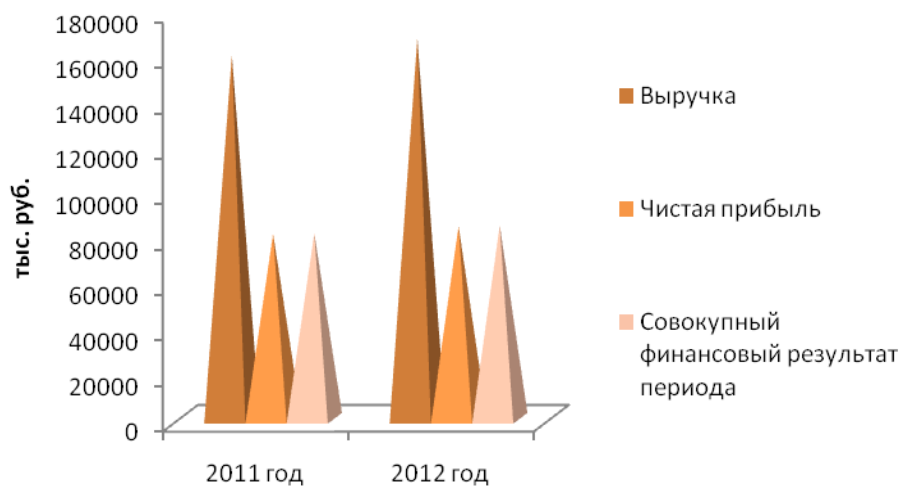


Рисунок 1.5 - Изменение основных финансовых результатов ЗАО «СУ-120»

Рентабельность продаж за последний год составила 62,7% . Однако имеет место падение рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем за такой же период прошлого года (01.01–31.12.2011) (-0,5%) (рис. 1.6).

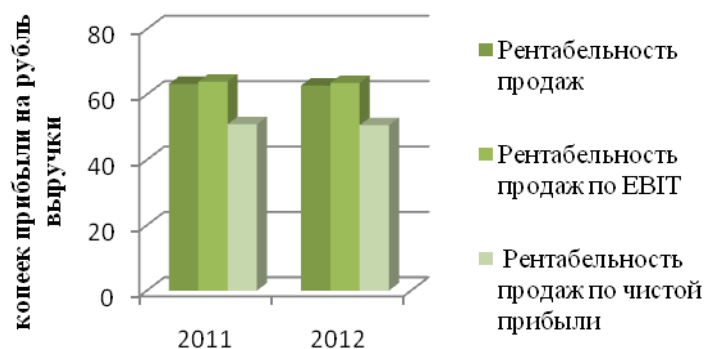


Рисунок 1.6 - Динамика показателей рентабельности продажи на ЗАО «СУ-120»

По результатам проведенного анализа различных строительных организаций диссертантом установлено несколько видов традиционного финансового учета, сгруппированных в четыре системы и представленных данными рисунка 1.7 «Традиционные виды финансового учета в строительной отрасли России»

I. Единая бухгалтерия:

- с организацией учета по видам деятельности и с определением себестоимости: незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных, объектов реализованных;

II. Единая бухгалтерия с аналитической ориентацией учета по статьям и элементам.

III. Интегрированные системы единой бухгалтерии с управленческим учетом: по функциям к методу ABC и с управлением ресурсами;

IV. Финансовый учет по видам деятельности с отнесением затрат на счет 90 "Продажи" или счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Изучение финансового учета в строительной отрасли России, производилось по основным показателям:

- основы финансового учета соответствующие национальным интересам и российскому учетному законодательству;
- варианты приказов по учетной политике;
- способы организации учета в строительной деятельности;
- формирование аналитического учета в строительных организациях;
- строительные объекты, по которым необходимо рассчитать фактическая себестоимость;
- учет доходов от основной деятельности и прочих доходов;
- определение финансового результата от деятельности строительной организации;
- проведение контроля в целях определения законности уставной деятельности и правильности ведения учета в строительной организации в соответствии с нормативной базой Российского законодательства.

Традиционные виды финансового учета в строительной отрасли России			
Единая бухгалтерия: организацией учета по видам деятельности и определением себестоимости незавершенного производства готовой продукции, товаров отгруженных, объектов реализованных	Единая бухгалтерия с аналитической ориентацией учета по статьям и элементам.	Интегрированные системы единой бухгалтерии и управленческого учета: – с интегрированной системой АВС; – с интегрированным управленческим учетом; – интегрированное управление ресурсами; с управлением ресурсами оперативным путем.	Финансовый учет по видам деятельности с отнесением затрат на счет 90 "Продажи" или счет 26 «Общехозяйственные расходы»
Основа традиционного учета - комбинация статей и элементов затрат			
Способы организации строительства - определяют структурированные и рабочие планы счетов и счета, используемые для учета продукции			
Аналитический учет			
Субсчета и аналитические счета 1-3 порядка	Субсчета и аналитические счета 1-3	Аналитический, финансовый и управленческий учет	Отсутствует
Объекты фактической себестоимости			
1. Незавершенное строительное производство. 2. Законченные работы. 3. Проданные работы			Отсутствует
Формула расчета фактической себестоимости			
$Фп = Н1 + Зст - Н2$; $Фсд = Г1 + Фп - Г2$; $Фр = ОТГ1 + Фсд - ОТГ2$			Не определяется
Методы контроля			
Методы документального и инвентаризационного контроля, учетно-контрольные точки, таблицы увязок отдельных отчетных форм			

Рисунок 1.7 - Традиционные виды финансового учета в строительной отрасли России

Основой традиционного финансового учета является комбинация статей и элементов затрат, при этом статьи выступают базой учета и фиксируются по дебету счетов, а элементы носят вспомогательный характер и определяются по кредиту счетов.

Статьи используются для калькулирования себестоимости продукции, а элементы – для определения вновь созданной стоимости, скорости оборота ресурсов и потребности в ресурсах.

Способы организации строительного учета (подрядный, девелоперский, хозяйственный и др.) определяют рабочие планы счетов с учетом структурных особенностей производства строительной продукции.

Аналитический учет строительной деятельности возможно организовать следующими способами:

- 1) создается единая бухгалтерия, в ее основе лежит применение субсчетов и аналитических счетов 1-3 порядка;
- 2) создается интегрированная система, используемая субсчета и аналитические счета 1-3 порядка как в финансовом, так и в управленческом учете;

Объекты определения фактической себестоимости подразделяются при традиционном методе финансового учета на три группы:

1. Незавершенное строительное производство, законченные и проданные работы (единая бухгалтерия и интегрированные системы).
2. Незавершенное производство, центры ответственности, законченные и проданные объекты (единая бухгалтерия с аналитической ориентацией).

Организация контроля строится на документальных и инвентаризационных проверках, использование системы учетно-контрольных точек, таблицы увязок отдельных форм внутренней и внешней отчетности.

Проведенное исследование состояния финансового учета в России позволило выделить основные типы учета, которые были рассмотрены по основным показателям.

Сделанные выводы позволяют рекомендовать установленные методы учета по способам организации и участникам строительного процесса, используя механизм адаптации МСФО к национальным стандартам финансового учета в деятельности строительных организаций, представленный данными рисунка 1.8.

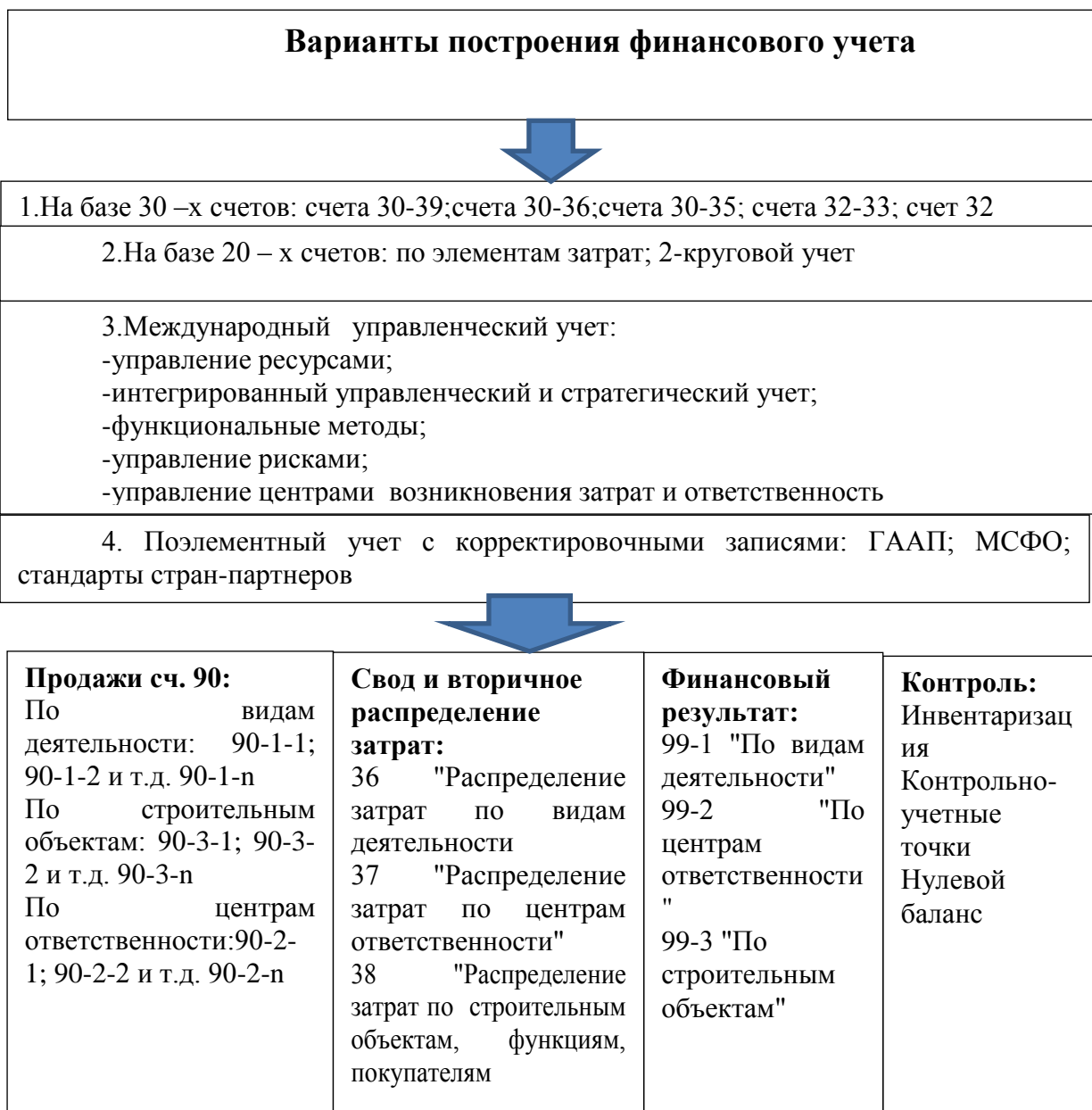


Рисунок 1.8 -Механизм адаптации МСФО к национальным стандартам финансового учета в деятельности строительных организаций

Потребность адаптации МСФО к национальным стандартам финансового учета в российских организаций заключается в том, что

изменяется направленность, масштаб и характеристика мировых финансовых потоков. Это связано с финансовой глобализацией. Раньше финансовые потоки направлялись из развитых стран в развивающиеся в рамках торговли и инвестиций; сегодня финансовые потоки могут направляться из развивающихся стран в развитые. Более того, возникают новые финансовые центры в развивающихся странах. Масштабы финансовых операций заметно возрастают. В современных условиях по данным профессора В.И. Ткача традиционная система финансового учета используется на 85% предприятий, а системы международного учета лишь на 15% предприятий, но тенденция усиливается в пользу использования МСФО [152].

Поэтому в рекомендуемую методику финансового учета деятельности строительных организаций вводятся элементы международной учетной системы: элементы затрат; планы счетов учитывающие структурные особенности строительных организаций; увеличение информационной емкости; интегрированное управление ресурсным потенциалом; контроль на базе использования нулевых балансов.

Рекомендуемый механизм адаптации МСФО к национальным стандартам финансового учета в деятельности строительных организаций направлен на повышение транспарентности и аналитичности учета.

Воздействие государства на трансграничные процессы в своей стране возможно лишь косвенно, через регулирование условий деятельности в стране. Такое регулирование должно быть направлено на защиту интересов страны в условиях глобализации, на минимизацию отрицательных последствий трансграничной деятельности и на использование её преимуществ.

Учтены рекомендации ряда авторов занятых исследованием систем традиционных и интернациональных методов финансового учета: А. Апчера [8], А.П. Бархатова [11], Л.А. Бернштейна [13], И.Н. Богатой [17], Дж. Дейли [42], Л.А. Зимаковой [53], Р. Коуза [74], Н.Т. Лабынцева [86], В.В.

Панкова [109], М.Л. Пятова [117], Дж. Сигел [182], В.И. Ткача [152], А.Н. Щемелева [188], Э. Шмаленбаха [184], А. Энтховена [191] и др.

Участок или сегмент деятельности, возглавляемый ответственным лицом, которому предоставлено право принимать решения называется центром ответственности. Территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы, является местом затрат.

Учен ряд рекомендаций специалистов, занятых в сфере строительного учета (Е.А. Аксенова [4], Малявкина [90] и др.).

В соответствии с методологией традиционного финансового учета в строительстве экономической базой выступают элементы затрат, весь учет организуется по элементам (1-7 вариации).

1-5 – учет затрат по элементам;

6 – свод затрат по элементам на счете 35 "Свод затрат по элементам;

7 – учет остатков ресурсов.

Это характерно не только в отношении затрат на производство, но и формирование приобретения материалов, основных средств, капитальных ремонтов и т.д.

Ориентация на центры ответственности, места возникновения затрат, виды деятельности в контроле определена следующим образом:

– строительная деятельность;

– инвестиционно-строительная деятельность (виды деятельности);

– реализация инвестиционных проектов (виды деятельности).

Планы счетов строительной организации строятся по участникам строительного процесса:

– рабочий план счетов подрядчика, субподрядной организации; девелопера; доверительного управления, посреднической организации; ТСЖ,

– план счетов подрядчика с учетом структуры производства.

Информационная емкость финансового учета определяется структурированными планами счетов.

Информационная емкость систем учета определяется учетно-аналитическими позициями:

- строительная деятельность от 50 до 100 тысяч учетно-аналитических позиций;
- инвестиционно-строительная деятельность формирует информационное поле в параметрах от 10 до 50 тысяч учетно-аналитических позиций.
- организации, реализующие реализацию инвестиционно-строительных проектов должны располагать для принятия эффективных решений от 5 до 30 тысяч учетно-аналитических позиций.

Доходы учитываются по счетам 90, 91, 98 и аналитическим позициям (табл. 1.2).

Таблица 1.2 - Учет доходов и результатов

Участники строительного процесса	Доходы			Формула для определения финансового результата
	"Продажи", счет 90	"Прочие доходы", счет 91	"Доходы будущих периодов", счет 98	
1	2	3	4	5
Строительная деятельность. Инвестиционно-строительная деятельность	По видам услуг По укрупненной номенклатуре услуг	По видам доходов	По субсчетам: доходы, полученные в счет будущих периодов; безвозмездные поступления и др.	$\Phi = Д - Р$ по видам деятельности, центрам возникновения затрат и ответственности
Реализация инвестиционно-строительных проектов	По видам проданных услуг. По регионам. Импорт услуг	По видам доходов. Выявление результата по каждому виду деятельности	По субсчетам и аналитическим позициям	$\Phi = (Д - Р) \pm О/7$ $\Phi = (Д - Р) \pm О/2$

Учет ресурсов рекомендуется отражать по методу LCM¹, наименьшая из двух оценок: рыночная цена или фактическая себестоимость.

¹ Правило LCM (lower of cost of market) – основное правило оценки в соответствии с

Интегрированное управление ресурсным потенциалом представлено следующим комплексом используемых инструментов инжиниринга:

- хеджированный производный балансовый отчет используется для управления резервной системой строительного предприятия;
- комплекс балансовых обобщений, применяется для управления изменениями;
- для управления экономическими ситуациями используется ситуационный производный балансовый отчет;
- мониторинговый и иммунизационный производные балансовые отчеты используются для управления финансовым состоянием и платежеспособностью;
- реорганизационный производный балансовый отчет применяется для отражения реорганизационных процессов.

Контроль организуется на базе использования нулевого баланса на начало и конец периода, определения рыночной стоимости предприятия и его изменения за контролируемый период и анализа разрыва по данным главной книги.

В период перехода на рыночные отношения происходил процесс расхождения между бухгалтерскими и налоговыми правилами определения финансового результат и налогооблагаемого результата. В результате чего сложилось несколько систем налогового учета. В связи с данной проблемой возникла потребность создания, в целях гармонизации учета интегрированного финансового и налогового учета в строительстве.

международными стандартами: "меньше издержки или рыночная цена". Активы регистрируются в бухгалтерских книгах по наименьшей из оценок: стоимости приобретения или их текущей рыночной стоимости. Метод занижения оценки, применяемый в финансовой отчетности обычно в учете товарно-материальных запасов, ценных бумаг в виде быстро ликвидных обыкновенных акций и некоторых других финансовых инструментов.

Методика интегрированного финансового и налогового учета в строительстве представленная на рисунке 1.9 создается на основе регистров, независимо от форм используемого учета.

<p>Системы учетных регистров: I Бухгалтерского учета доходов и расходов, не признаваемых для целей налогообложения II. Бухгалтерского учета доходов и расходов с аналогичными правилами бухгалтерского и налогового учета III. Бухгалтерского учета доходов и расходов с разными правилами бухгалтерского и налогового учета IV. Аналитического учета постоянных налоговых разниц V. Аналитического учета временных налоговых разниц VI. Аналитические налогового учета VII. Сводные налогового учета</p>		<p>Бухгалтерская база: Реализация товаров, работ, услуг, ценных бумаг и т.д. субсчета 2-го порядка: доходы текущего периода с поэтапной сдачей, по завершении строительства, с неопределенным сроком и т.д.</p>	
<p>Финансовый результат</p>		<p>Налоговая база: Отклонение от финансового учета</p>	
<p>Бухгалтерский Результат = Доходы – Затраты по элементам ± Изменение стоимости остатков ресурсов</p>	<p>Налоговый Результат = (Доходы бухгалтерские ± Изменения налоговые) – (Затраты по элементам ± Изменения налоговых затрат) ± Изменения остатков</p>	<p>Учет расходов по видам деятельности: – связанные с подрядными работами, в т.ч. и с поэтапной сдачей объектов; – в соответствии с договором расходы будущих периодов; – при участии в тендерах, когда расходы связаны с будущими периодами, при условии, что срок не определен; – аннулирование договоров; – ожидаемые расходы; – гарантийные расходы; – договора строительного подряда с бюджетными организациями; – возмещение ущерба или потерь, расходы связанные с освоением территории для строительства; – не учитываемые при налогообложении.</p>	
		Счет «Продажи»	Расходы
		Счет "Остатки ресурсов"	
		Бухгалтерские Изменения	Налоговые изменения
		Оценка ресурсов: наименьшая из двух цен: фактическая себестоимость, рыночная цена	

Рисунок 1.9 - Методика интегрированного финансового и налогового учета

Методика интегрированного финансового и налогового учета в строительстве строится на системе учетных регистров, обеспечивающих интегрированный финансовый и налоговый учет в разрезе продаж и других доходов, расходов по элементам на 30-х счетах, других расходов, остатков ресурсов в оценке по наименьшей от рыночной и фактической себестоимости.

Важность налогового учета заключается в том, что налоги выступают необходимым элементом общественного воспроизводства, они участвуют в распределении стоимости общественного продукта в пользу государства для удовлетворения общественных потребностей.

Налоги являются основой государственных и муниципальных финансов, поскольку, именно благодаря налогам государство получает денежные средства для выполнения своих функций. Налог следует рассматривать в экономическом, правовом, философском и политическом аспектах. В экономическом плане, налоги выступают как способ получения государством денежных средств и как макрорегулятор в экономике и социальной сфере. В правовом аспекте налог представляет собой элемент общественного договора между обществом и государством; правовая форма налога – это институциональная форма налога как экономического явления.

Налоговый учет является специализированной системой, важность предложенной методики заключается в том, что в бухгалтерском и налоговом учете следует установить единый метод признания доходов и расходов: по договорам, предусматривающим поэтапную сдачу работ; метод "по стоимости этапа работ"; по договорам, не предусматривающим поэтапную сдачу работ; метод "по проценту готовности работ".

Методика финансового учета в строительстве адаптированная к МСФО с использованием предложенного механизма ориентирована на участников строительной деятельности по реализации инвестиционных проектов и функционируют на базе использования традиционного финансового учета; экономической базы; балансовой ориентации;

информационной емкости; учета затрат, доходов и результатов; организации аналитического учета; учета и оценки остатков ресурсов; системы учетно-контрольных точек; интегрированном управлении ресурсным потенциалом; организации контроля.

1.3 Сравнительный анализ оценки результатов контроля деятельности строительных организаций

Финансовый контроль в любой стране определяется системой финансового, бухгалтерского и управленческого учета, формирующих экономическую базу контроля способами учета доходов и затрат, определения результатов, оптимизации учета и контроля. Формирование концепции контроля определяется субъектами контроля, объектами контроля, механизмами контроля, получаемыми результатами и другими факторами.

В XXI веке огромное влияние на систему контроля оказало изменение парадигмы контроля, т.е. переход на транзакционную и инжиниринговые контрольные парадигмы, когда результаты контроля ориентированы на получение желаемого будущего и принимать решения необходимо в аналитическом информационном поле, в то время как механические системы контроля действовали наоборот, от анализа к синтезу.

Позитивная бухгалтерская теория, созданная Р. Л. Уайтом и Дж. Л. Зиммерманом в 1978 году, построена на гипотезе заинтересованности рыночных агентов в максимизации или минимизации финансовых результатов и собственности и проведением соответствующей учетной политики государством, руководителями предприятий и нормативными бухгалтерскими организациями [155].

Гипотеза построена на привлечении инжиниринговых механизмов для обеспечения законности использования данных бухгалтерского учета в принятии решения.

Данное направление получило название Рошестерской научной школы по имени университета, где работали авторы позитивной теории [155].

Переход на рыночные отношения в России ускорил этот процесс, так как контроль показателя собственности стал главным экономическим показателем в прогнозировании, учете, анализе, контроле, аудите. Нелишне заметить, что в условиях административной экономики, где планировались и контролировались все показатели, не составлялись плановые балансы, так как в контроле собственности просто не было необходимости, так как она носила общенародный характер, а впервые показатель чистых активов появился в гражданском кодексе в 1995 году.

Сама же приватизация была проведена в балансовой оценке, так как практически лишь 100 специалистов по данным профессора В. И. Ткача могли определить государственную собственную и собственность заработанную предприятием в ходе Косыгинской реформы 1965 года, когда отсутствовала даже методика составления ликвидационных балансов [152].

Рыночные отношения требовали необходимости разработки и внедрения плана счетов коммерческих предприятий, который утвержденный Минфином РФ, предусматривал возможность использования одной из двух систем бухгалтерского учета:

- традиционная, которая строится на базе 20-х счетов в основу которой положено комбинированное использование статей и элементов затрат. При этом на базе статей обеспечивалось калькулирование продукции, а статьи позволяли определить потребность в однородных ресурсах, скорость их оборота и вновь созданную стоимость;
- интернациональная система учета ориентировалась на контроль за финансовым результатом, стоимостью предприятия, обеспечение коммерческой тайны и строилась на использовании только элементов затрат. Интернациональная модель ориентировалась на

проведение калькулирования в управленческой бухгалтерии (англо-саксонская система), аналитической бухгалтерии или в процессе 2-го круга распределения затрат, как это проводилось в России до 1917 года, когда использовалось две главные книги и в системе контролинга (современная Германия).

В течение 10 лет упор делался на внедрение и популяризацию международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в то время как по интернациональным системам учета, использованию 30-х счетов не было подготовлено ни одного документа.

В литературе появилось несколько десятков публикаций, монографий, брошюр и статей об использовании 30-х счетов в финансовом учете (И. Н. Богатая [17], Н. Н. Хахонова [173], В. Ф. Палий [108], В. И. Ткач [151], Г. Е. Крохичева [77], Д. В. Курсеев [84], Е. В. Кузнецова [81], Е. А. Аксенова [4], В. Е. Шумилина [186], Л. А. Зимакова [52], М. В. Шумейко [185] и др.).

В. И. Ткач и Г. Е. Крохичева разработали модель межнациональных систем бухгалтерского учета с подразделением их на три крупных направления:

- производственная оптика (интегрированная и элементарно-централизованная система);
- финансовая оптика;
- традиционная оптика.

По указанным системам даны определяющие характеристики:

- тип бухгалтерии;
- цель учетной системы;
- алгоритм функционирования системы;
- концепция учетной системы;
- сущность бухгалтерских систем;
- принцип отражения хозяйственных ситуаций;
- определение финансового результата;

- определение собственности;
- виды деятельности;
- отчетность [152].

При этом за основу исследования было взято около 100 российских предприятий.

Анализ состояния интернационального финансового учета в инвестиционно-строительной отрасли России проведен М. В. Шумейко, которая выделила 4 интернациональные модели.

I. Интернациональная модель финансового учета на базе 30-х счетов.

II. Интернациональные управленческие модели:

- управление ресурсами;
- интегрированный управленческий и стратегический учет;
- функциональные методы;
- управление рисками;
- управление местами возникновения затрат и центрами ответственности.

III. Интернациональные модели на базе 20-х счетов:

- по элементам затрат;
- 2-круговой учет.

IV. Поэлементный учет с корректировочными записями:

- ГААП;
- МСФО;
- стандарты стран-партнеров [185].

Отраслевые аспекты использования 30-х счетов рассматривались Л. Р. Лилеевой (связь и телекоммуникации) [89], Е. А. Аксеновой (дорожное строительство) [4], Е. В. Кузнецовой (морской транспорт) [81], В. В. Варламова (аутсорсинговые компании)[26] и др.

Все это привело к необходимости и позволило разработать методологию систем контроля на базе 20-х и 30-х счетов с учетом следующих позиций.

Исходя из этих позиций диссертантом разработана и апробирована система финансового контроля строительных организаций на базе 20-х и 30-х счетов, представленная данными рисунка 1.10.

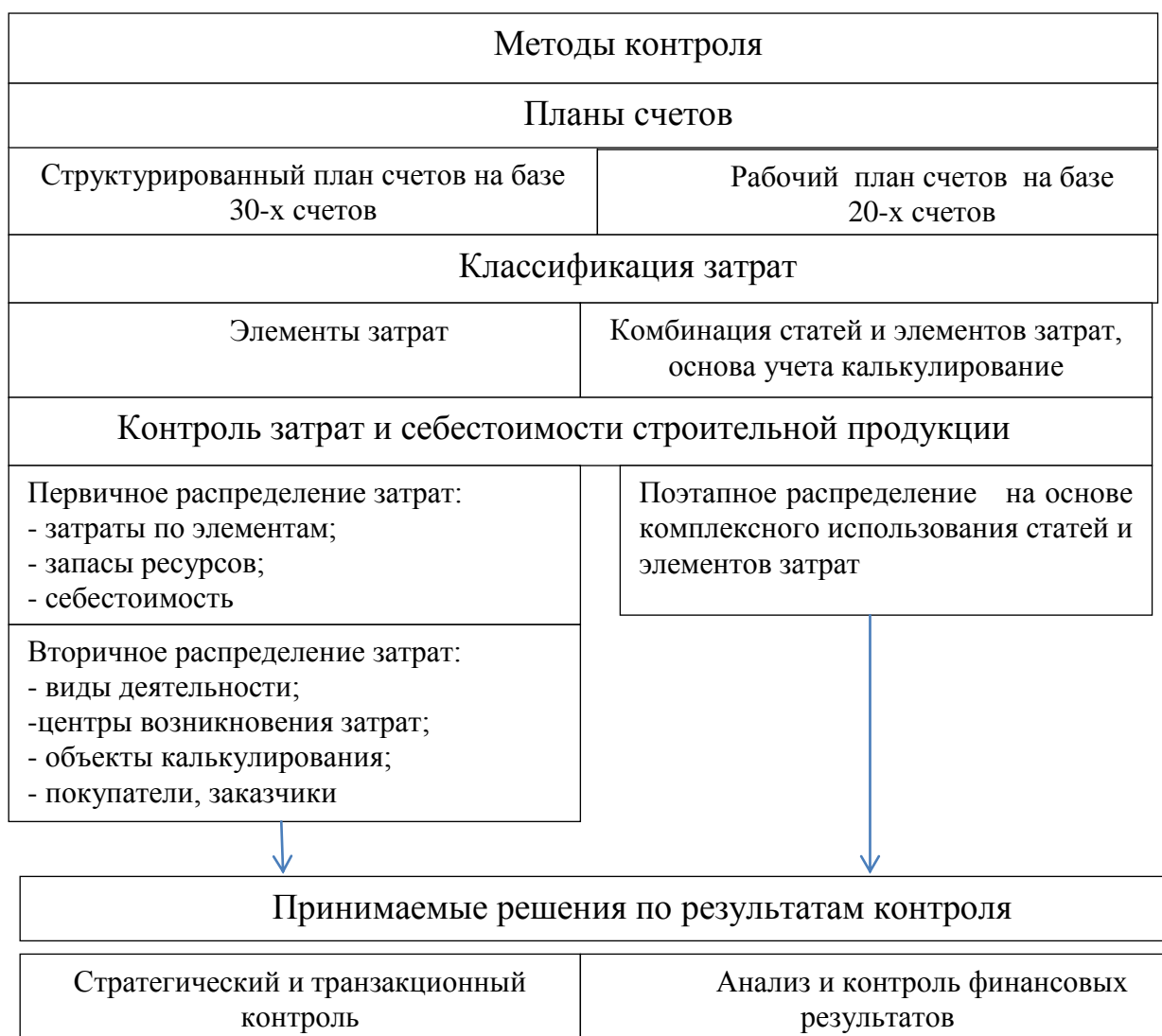


Рисунок 1.10 Система контроля строительных организаций

В. И. Ткач и Г. Е. Крохичева классифицировали управленческие варианты интернационального финансового учета на 5 основных направлений:

1. Интернациональная модель бухгалтерского учета с деинтегрированным управленческим учетом.
2. Интернациональная модель бухгалтерского учета с интегрированным управленческим учетом.
3. Интернациональная модель бухгалтерского учета с управлением ресурсным потенциалом.
4. Интернациональная модель бухгалтерского учета с управлением резервной системой.
5. Интернациональная модель бухгалтерского учета с управлением платежеспособностью, финансовым положением [152].

Диссертантом систематизировано около 20 разных вариантов, используемых в практике систем учета на базе 20-х и 30-х счетов, что позволило систематизировать методы контроля на два магистральных направления.

I. Методы контроля на базе 30-х счетов:

- интернациональные;
- переходные;
- суррогатные.

II. Методы контроля на базе 20-х счетов:

- традиционные;
- переходные;
- суррогатные.

Методика финансового учета в строительстве адаптированная к МСФО построена на ориентации двухэтапного распределения затрат, что соответствует экономическим условиям создания интегрированной финансовой и налоговой системы учета на базе первичного распределения затрат по элементам, так как начисление налогов вообще ориентировано на использование элементов.

Методика систем финансового контроля на базе 20-х и 30-х счетов разрабатывалась в соответствии с концепцией управления и контроля аудиторскими процессами в инжиниринговом режиме:

- используемые системы инжиниринговых методов;
- технология контроля;
- результаты контроля и принятия решений.

В предложенной системе методы контроля разбиты на две группы:

- методы контроля на базе 30-х счетов;
- методы контроля на базе 20-х счетов.

По данным исследования строительных организаций установлено наличие более нескольких методов финансового контроля на базе 30-х счетов:

- финансовый контроль на основе 30-39 счетов;
- финансовый контроль на основе 30-36 счетов;
- финансовый контроль на основе 30-34 счетов;
- финансовый контроль на базе 32 и 33 счетов;
- финансовый контроль на базе 32 счета.

Методы контроля полностью соответствующие интернациональным стандартам дополняют модели интегрированными системами:

а) управленческого учета и контроля:

- ресурсный потенциал;
- финансовое состояние;
- платежеспособность;
- риски;
- резервная система.

б) транзакционного учета и контроля:

- структурный капитал;
- потребительский капитал;
- человеческий капитал;

- инновационные процессы.

В связи с этими позициями все используемые в теории и практике методы контроля на базе 30-х счетов разбиты в методологии систем финансового контроля и аудита на 3 группы:

- интернациональные методы контроля на базе полного комплекта 30-х счетов и систем управленческого и транзакционного контроля;
- переходные методы сформированы полной системой 30-х счетов без использования интегрированных систем управленческого и транзакционного контроля;
- суррогатные методы включают системы контроля, использующие часть 30-х счетов.

Методы финансового учета, контроля и аудита на базе 20-х счетов включают несколько вариантов организации финансового контроля:

- традиционные;
- переходные адаптированные к МСФО;
- суррогатные.

Традиционные методы представлены различными вариантами единой бухгалтерии, построенной на использовании статей калькуляции без интегрированных управленческих систем.

Системы финансового контроля на базе 20-х счетов переходного типа включают интегрированные системы управленческого контроля:

- единая бухгалтерия с использованием внутризаводского хозрасчета;
- единая бухгалтерия с центрами ответственности;
- единая бухгалтерия с управлением ресурсным потенциалом.

Суррогатные системы контроля на базе 20-х счетов построены на различных вариантах традиционного метода финансового учета и контроля затрат:

- единая бухгалтерия с прямым отнесением затрат на счет 90 "Продажи";

- финансовый учет с использованием счетов 20, 26.

Методика систем финансового контроля и аудита на базе 20-х и 30-х счетов сформирована блоками:

- экономическая база контроля;
- контроль доходов;
- контроль затрат и себестоимости (интернациональная модель);
- контроль себестоимости (традиционный метод);
- контроль финансовых результатов;
- алгоритмы контроля;
- учетно-контрольные точки;
- финансовый контроль;
- налоговый контроль;
- инжиниринговый контроль;
- принятие решений по результатам контроля.

Методика систем финансового контроля и аудита на базе 20-х и 30-х счетов сформирована экономической базой контроля:

- рабочие планы счетов с отражением структурных особенностей строительной деятельности;
- учетная политика;
- детальность контроля;
- классификация затрат.

Методика систем финансового контроля и аудита представлена системами контроля доходов:

- методы контроля на базе 30-х счетов строятся на основе использования 10-25-значных кодов структурированных планов счетов, 70 % определяющих позиций кода обеспечивают методики финансового контроля, а 30 %, как правило, 7-8 знаков для организации транзакционного контроля по специальным программам.

Контроль доходов на базе 20-х счетов (традиционный, переходный, суррогатный) обеспечивает лишь бухгалтерский контроль (на базе 6-10 знаков), методы транзакционного контроля не используются (структурный капитал, человеческий капитал, потребительский капитал).

Предприятия группы UCN GROUP используют структурированный план счетов, имеющий 20 знаков, 5 из которых предназначены для специальных транзакционных программ, в том числе и по управлению доходами по клиентам, способам продаж, формам торговли, зонам реализации и т.д.

В процессе первичного распределения затрат для целей определения глобального финансового результата и налогооблагаемой базы очень важно использование соответствующей системы учета запасов (табл. 1.3).

Таблица 1.3 - Методы контроля производственных запасов

	Учет производственных запасов		
	Системы учета запасов	Остатки ресурсов, влияющих на себестоимость	Оценка остатков ресурсов
I. Методы контроля на базе 30-х счетов: - финансовая оптика; - социальная оптика; - специальная оптика.	Перманентная инвентаризация	Незавершенное производство, готовая продукция, товары отгруженные, материалы и др.	Фактическая себестоимость
II. Методы контроля на базе 30-х счетов: - производственная оптика.	Перманентная и дискретная инвентаризация	Незавершенное производство, готовая продукция	Выбирается наименьшая из двух.

Системы финансового контроля и аудита на базе 20-х и 30-х счетов представлены контролем затрат и себестоимости в условиях использования интернациональных моделей:

- первичное распределение затрат (учет затрат по элементам, оценка изменения запасов, валовая себестоимость) в условиях использования финансовой оптики.

- в условиях производственной оптики первичное распределение затрат проходит ряд этапов: заготовление материалов, производство полуфабрикатов, производство готовых изделий, отгрузка, продажи.

Методы контроля на базе 20-х счетов не предусматривают первичного распределения затрат.

Оценка запасов для определения себестоимости производится:

- по фактической себестоимости (господствует в практике);
- из двух оценок выбирается наименьшая (правило LCM).

Методы контроля на базе 30-х счетов предусматривают организацию контроля в процессе вторичного распределения затрат: виды деятельности, центры ответственности, объекты калькулирования, покупатели, заказчики и др.

В процессе вторичного распределения ресурсов производится калькулирование на базе использования любого из 30 способов (стандарт костинг, директ констинг простой, директ костинг развитой, ABC, точно в срок, таджер костинг, этапы жизненного цикла продукта и др.) калькулирования, используя одну из 4-х возможных организационных форм:

- управленческая бухгалтерия;
- аналитическая бухгалтерия;
- контролинг;
- около 10 различных организационных структур (на базе транзакционного, функционального, адаптивного учета).

Методы контроля на базе 20-х счетов не предусматривают возможность первичного и вторичного распределения затрат, так как учет и контроль организуются на базе единой или котловой бухгалтерии по одному из 4-х вариантов:

I. Единая бухгалтерия. Особенность данной организации бухгалтерии заключается в учете по видам деятельности строительного предприятия, себестоимость определяется несколько раз.

II. Единая бухгалтерия с аналитической ориентацией использует двухкруговой учет по статьям и элементам.

III. Интегрированные системы единой бухгалтерии и управленческого учета взаимодействуют с интегрированной системой АВС в целях эффективного управления ресурсным потенциалом строительной организации и для возможности оперативного контроля за затратами.

IV. Традиционный финансовый учет ведется по видам деятельности с отнесением затрат на счет 90 «Продажи».

Двухкруговой финансовый учет на базе 30-х счетов позволяет решить 3 основные задачи:

- организовать интегрированную систему финансового и налогового учета, так как оба они ориентированы на использование в учете только элементов затрат (в мировой практике от 3 (Франция) до 120 (США), в Германии используется 40 элементов);
- обеспечивается сохранение коммерческой тайны для чего предназначен процесс вторичного распределения затрат;
- государственный контроль касается только данных финансового учета.

Система финансового контроля и аудита на базе 20-х и 30-х счетов представлена методикой контроля себестоимости на базе традиционного метода:

- учет и контроль в разрезе статей затрат;
- учет, контроль и оценка незавершенного производства на начало и конец месяца;
- контроль себестоимости полуфабрикатов;
- контроль затрат сформировавших себестоимость готовой продукции и в последствии себестоимость проданной строительной продукции или выполненных строительных работ.

Контроль в рамках использования 20-х счетов проводится на 3-5 этапах формирования себестоимости используя комплекс статей и элементов затрат.

Контроль финансовых результатов на базе 20-х и 30-х счетов представлен следующими показателями:

- предприятие;
- виды деятельности;
- места возникновения затрат;
- центры ответственности;
- объекты калькулирования;
- покупатели.

Для организации контроля финансовых результатов на базе 30-х счетов используется 10-25-значное кодирование для бухгалтерского и транзакционного контроля.

Методы контроля на базе 20-х счетов используют значительно меньшую аналитичность, а следовательно, создаются возможности для организации только бухгалтерского контроля без транзакционного.

Алгоритмы контроля представляют из себя определенную последовательность учета, обработки и получения итоговой информации.

Система контроля на базе 30-х счетов состоит из следующего алгоритма:

- 1) учет и контроль затрат строится по элементам, используя счета с 30 по 34.
- 2) необходимо составить свод затрат по элементам используя для этих целей счете 35 "Свод затрат".
- 3) определяются изменения остатков производственных ресурсов на счете 39 "Остатки производственных ресурсов".
- 4) контроль себестоимости осуществляется по формуле:

$$C_B = Z_3 \pm O_{2,1}$$

где C_B – себестоимость валовая;

Z_3 – свод затрат по элементам;

$O_{2,1}$ – изменение остатков производственных ресурсов за период.

5) на втором этапе контроля происходит распределение затрат по центрам ответственности на счете 36 "Центры ответственности".

6) используя метод ABC для целей контроля распределяем затраты по функциям строительной деятельности на счете 37 "Учет затрат по функциям".

Методы контроля могут быть проведены в несколько этапов. Первое, что необходимо это провести идентификацию затрат на капитализируемые и не капитализируемые.

Затем проводится контроль за формированием резервов предстоящих расходов. И далее возможен следующий ход контроля: затраты учитываются по счетам 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, определяются расходы будущих периодов, проводится инвентаризация и оценка незавершенного производства, определяется фактической себестоимости строительных работ или строительной продукции, определяются объемы продаж. И в заключении проводится контроль за правильностью определения финансового результата.

В условиях использования международной практики контроль проводится по следующим позициям: учет затрат по элементам по счетам с 30 по 35, проверяется учет остатков ресурсов и определяется сводный финансовый результат.

В заключении определяется результат по методу директ-костинг, стандарт-костинг, нормативному методу учета затрат на производство и калькулирование себестоимости строительной продукции.

Методы контроля на базе 30-х счетов построены на использовании принципов структурирования, интеграции и архитектоники.

Методы контроля на базе 20-х счетов ориентированы на использование дезинтегрированных систем показателей контроля, направленных на максимизацию прибыли.

Учитывая особенности строительной отрасли, методика систем финансового контроля на базе 20-х и 30-х счетов включает систему инжинирингового контроля, представленную нулевыми балансами и специализированными производными балансовыми отчетами.

Система инструментов инжинирингового контроля обеспечивает проверку финансовой стабильности предприятия и динамику его стоимости, по данным ООО "Сармат - Торнадо" проведен аудиторский контроль по двум вариантам:

- международный вариант;
- традиционный вариант.

Аудит по данным традиционной системы по предприятию ООО "Сармат - Торнадо" показал весьма противоречивые данные:

а) из 43 показателей 14 показали отрицательную тенденцию, но основная масса положительную;

б) отклонение в показателях рентабельности составило:

- рентабельность продаж -0,002
- чистая рентабельность +0,003
- экономическая рентабельность -0,049
- рентабельность собственного капитала +0,106
- валовая рентабельность -0,002

В то время как нулевой производный балансовый отчет показал увеличение чистых активов за год в балансовой оценке +696 тыс. руб. (1831,0-1135,0), а чистых пассивов в справедливой оценке на +1441,0 тыс. руб. (2961,0-1520,0).

Международные контрольные системы (инжиниринговые, транзакционные, контролинговые ориентируются на желаемое будущее и повышение показателей собственности.

Контролинг служит систематической поддержке принятия решений в области менеджмента (и соответственно отданным распоряжениям) и тем самым образует интегральную концепцию подчеркнута ориентированного на

результат управления предприятием. Неудивительно, что контролинг пронизывает практически все разделы современной науки об экономике и организации производства. Это отчетливо проявляется также и в том факте, что в соответствии с чрезвычайно сильно возросшим значением контролинга в теории и практике наряду с развитием многочисленных специфических отраслевых систем контролинга.

Таким образом, в рамках функций и задач контроллинга можно выделить методический, организационный, координационный и консультационный аспекты [73].

Составленный по материалам ООО "Сармат - Торнадо" стратегический производный балансовый отчет показал невозможность доведения стоимости предприятия в справедливой оценке до 5068,0 т.р. с добавленной стоимостью +3235,0 т.р.

Предложенная методика контроля ограничивает сферу использования методов контроля для крупных предприятий на базе 30-х счетов и для средних и мелких предприятий ныне существующий вариант, позволяющий выбирать между 20-ми и 30-ми счетами, с обязательным использованием инжиниринговых механизмов во всех вариантах.

Разработанная и апробированная методика систем финансового контроля на базе 20-х и 30-х счетов основана на сравнительном анализе и комплексном подходе к оценке результатов контроля по следующим определяющим позициям: экономическая база контроля (планы счетов, учитывающие структурные особенности строительной деятельности, учетная политика, детализация контроля, использование статей или элементов затрат); контроль доходов; контроль затрат и себестоимости (международная система); контроль себестоимости (традиционная система); контроль финансовых результатов; алгоритмы контроля; учетно-контрольные точки; финансовый контроль (на базе системы коэффициентов и инжиниринговых механизмов); налоговый контроль с ориентацией на элементный контроль; инжиниринговый контроль; принятие решений по результатам контроля.

В целом система аудиторского контроля ориентирована на использование 30-х счетов для крупных строительных предприятий, для чего необходимо разработать план счетов с учетом структурных особенностей строительной деятельности на базе адаптации к МСФО принципов контроля.

ГЛАВА 2 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ИССЛЕДОВАНИЯ ОСНОВНЫХ ОБЪЕКТОВ КОНТРОЛЯ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1 Методические аспекты по внедрению комплексных мер контроля учета строительной деятельности

Внутренний и внешний контроль XXI века характеризуется изменением парадигмы контроля.

Система контроля представляет из себя план организации, включающий показатели контроля, механизмы контроля, технологию контроля.

При создании методики контроля строительной деятельности необходимо обеспечить соответствие проектируемой системы контроля условиям мирового финансового кризиса и использовать современные инжиниринговые методы и инструменты контроля.

В Германии такими механизмами выступают нулевые балансы, составляемые на начало и конец контролируемого периода в адекватных ценах, определение изменения чистых активов и пассивов, и определение основных изменений собственности, как санкционированных, так и несанкционированных по данным главной книги и первичной документации.

Можно взять примера систему страхового контроля (SST) Швейцарии, построенной на использовании в расчетах методики экономического капитала. Чтобы швейцарские компании не оказались в проигрышной ситуации по сравнению со своими конкурентами из Евросоюза, требования SST совместимы с Solvency II в части определения экономического капитала. Это минимальный размер капитала, необходимого для покрытия всех основных экономических рисков, с которыми сталкивается компания, в особенности, страхового и финансового рисков, включая опции и гарантии [72].

При разработке методики контроля инвестиционно-строительной деятельности диссертант учитывала следующие научные и практические разработки.

Концепцию контроля результатов деятельности и экономических процессов, включающую показатели, субъекты, объекты, механизм и архитектуру контроля, которая строится на использовании инструментов бухгалтерского инжиниринга.

С учетом всех этих работ диссертант разработала и апробировала методику контроля строительной деятельности (рис.2.1).

Методика контроля ориентирована на следующие виды и объекты:

- I. Финансовый контроль: финансовое состояние; собственность; риски.
- II. Управленческий контроль: финансовое состояние; платежеспособность; экономические ситуации; резервная система; риски; изменения; реорганизационные процессы.
- III. Стратегический контроль: общая стратегия; собственность; инновации; венчурный капитал; денежные потоки; правительственная помощь; рискованные ситуации.

Финансовый контроль организуется по внешним и внутренним сегментам деятельности с учетом социально-экономических факторов на базе измерения, коммуникации, оценки и мотивации.

Управленческий контроль организуется по центрам ответственности/инвестиций, собственности, доходов, финансовой ответственности и др.

Методика контроля строительной деятельности состоит из следующих этапов: системность контроля; система ограничений; функции контроля; показатели контроля; механизм контроля (инструменты контролингового инжиниринга); технология контроля; принимаемые решения.



Рисунок 2.1 Методика контроля строительной деятельности

Контроллинг как инструмент управленческого процесса находится на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации и занимает особое место в управлении строительным предприятием. Инструменты контроллингового инжиниринга связывают воедино контрольные и учетные функции строительного предприятия, интегрируют и координируют их, причем не подменяет собой управление предприятием, а лишь переводит его на качественно новый уровень.

Методика представлена системностью в организации и проведении контроля.

Системность в любой сфере экономических исследований включает три этапа:

1. Идентификация целого (системы), частью которого является предмет, который необходимо объяснить.
2. Объяснение поведения или свойств целого.
3. Объяснение поведения или свойств предмета по его роли (ролям) или функции (функциям) в содержащем его целом [3].

В диссертационном исследовании высшим уровнем системы контроля является комплексное рассмотрение финансового, управленческого, стратегического контроля с точки зрения концепции бухгалтерского учета и контроля инвестиционно-строительной деятельности с позиций:

- тип используемого бизнеса;
- иерархии выгод;
- адаптивной эволюции;
- системы финансового, управленческого и стратегического учета;
- информационных систем и информационного поля деятельности;
- системы ограничений и допущений;
- управление и контроль эффективности изменений;
- принятие решений.

Вторым уровнем выступает бухгалтерская модель учета и контроля инвестиционно-строительной деятельностью:

- концепции агентских отношений, ценообразования, инструментов бухгалтерского инжиниринга;
- используемые информационные системы в рамках финансового, управленческого и стратегического учета;
- управление резервной системой, рисками, финансовым положением, реорганизационными процессами.

Третий уровень: показатели, механизмы контроля и технология контроля.

Технические уровни контроля включают внутренний аудит, внешний аудит, аудит по видам деятельности.

Контрольные процедуры, выделенные Б. Нидзлом, Х. Андерсоном:

- 1) Выдача разрешений. Руководство должно выдавать разрешение на совершение определенных хозяйственных операций.
- 2) Отражение в учете фактов хозяйственной жизни. Все факты хозяйственной жизни должны найти отражения в системе учета.
- 3) Документация. Разработка и использование подготовленных документов (с определенной нумерацией, кодировкой и т.п.).
- 4) Ограничение доступа. Каждому работнику должна быть доступна лишь та информация, которая ему необходима для осуществления его производственных функций.
- 5) Периодически независимые проверки. Сверка учетных данных с фактическим наличием.
- 6) Разделение обязанностей. Создается возможность обнаружения ошибки другими лицами.
- 7) Кадровая политика. Строгий отбор специалистов, заключение договоров, предусматривающих ответственность за нарушения и т.п. [105].

Методика контроля включает систему ограничений, которая относится ко всем видам управляемых ресурсов и процессов:

- финансовое состояние;
- собственность;

- риски;
- платежеспособность;
- экономические ситуации;
- резервная система и др.

Так, например, при управлении и контроле рискованных ситуаций ограничением выступает резервная система и гарантийная система предприятия.

Функции контроля, которые определяются решаемыми задачами на основании соответствующих инструментов бухгалтерского инжиниринга представлены следующими видами контроля:

- контроль рыночной стоимости;
- контроль реорганизацией собственности;
- контроль прогнозирования собственности;
- контроль управления рисками;
- контроль управления платежеспособностью;
- контроль управления хозяйственными ситуациями;
- контроль финансового состояния .

Показателями контроля могут выступать:

- рассчитанные по начальному оператору в балансовой и рыночной оценке чистые активы;
- при расчете справедливой оценке, возможно получить показатель собственности в виде чистых пассивов;
- учитывая риски в строительной деятельности определяются чистые активы в рыночной оценке с учетом рискованной стоимости;
- рискованная стоимость строительной организации выражается в виде чистых пассивов в справедливой оценке.

Стоимость чистых активов и пассивов с учетом риска, получаемая на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга, исследовалась: В.И. Ткачем [155], Н.А. Бреславцевой [23], Г.Е. Крохичевой [77], И.Н. Богатой [16], Н.Т.

Лабынцевым [86], Е.А. Аксёновой [4], Д.В. Курсеевым [84], Л.А. Зимаково [53], С.В. Романовой [154], В.В. Варламовой [26] и др.

Проведем расчет чистых пассивов ООО «Стройинвест» на 01.01.12 и на 01.01.13. в таблицах 2.1. и 2.2.

Таблица 2.1-Расчет чистых пассивов ООО «Стройинвест» на 01.01.12 г

Бухгалтерский баланс тыс. руб.		Гипотетические бухгалтерские проводки		Нулевой производный балансовый отчет	
Разделы баланса	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы баланса	Сумма
I.Внеоборотные активы	31197		31197	I.Внеоборотные активы	
II.Оборотные активы	7112	32298	36641	II.Оборотные активы	2769
III.Капитал и резервы	1668		1101	III.Капитал и резервы	2769
IV.Долгосрочные обязательства				IV.Долгосрочные обязательства	
V.Краткосрочные обязательства	36641	36641		V.Краткосрочные обязательства	
Баланс	38309	233596	233596		
Показатели					
Чистые активы	1668				
Чистые пассивы					2769
Наращенная стоимость					1101

По результатам расчета чистых пассивов проведем анализ эффективности деятельности ООО «Стройинвест» за анализируемый период.

Рисковая стоимость – это возможный убыток, потери в течение двух недель или другого периода, которая может быть получена с вероятностью 95 % . Очень часто, при оценке рисковой стоимости, основные риски определяются в следующей пропорции, а их общая сумма подвержена эффекту диверсификации (рис. 2.2).

Таблица 2.2-Расчет чистых пассивов ООО «Стройинвест» на 01.01.13 г.

Бухгалтерский баланс тыс. руб.		Гипотетические бухгалтерские проводки		Нулевой производный балансовый отчет	
Разделы баланса	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы баланса	Сумма
I.Внеоборотные активы	3931		3931	I.Внеоборотные активы	
II.Оборотные активы	6871	4321	8494	II.Оборотные активы	2698
III.Капитал и резервы	2448	140	390	III.Капитал и резервы	2698
IV.Долгосрочные обязательства	0			IV.Долгосрочные обязательства	
V.Краткосрочные обязательства	8354	8354		V.Краткосрочные обязательства	
Баланс	10802	204015	204015		
Показатели:					
Чистые активы	2448				
Чистые пассивы					2698
Наращенная стоимость					250

Таблица 2.3 Анализ эффективности деятельности ООО «Стройинвест»

Показатели	Сумма, тыс.руб.		Изменение (+,-)
	2011год	2012год	
Чистые активы	1668	2448	+ 780
Чистые пассивы	2769	2698	-71
Наращенная стоимость	1101	250	+ 851

Профессор Чикагского университета Ф. Джорнон пишет, что системы измерения рисков базируются на рисковом стоимости (VaR), простом показателе, который произвел революцию в риск-менеджменте в течение нескольких последних лет. Первоначально VaR был задуман как средство предотвращения банковских крахов. Сейчас это универсальный способ измерения рисков, финансовых рисков [43].

Методика контроля строительной деятельности включает в себя: глобальные (инвентаризация, учетно-контрольные точки, таблицы увязок отчетных показателей, аудиторские выборки и др.); нулевые, балансовые

обобщения подразделяемые на 3 группы:

- а) финансовые (органические, субстанционные, мониторинговые, интегрированного риска и другие производные балансовые отчеты);
- б) управленческие (иммунизационные, ситуационные, хеджированные, гарантийные, залоговые, реорганизационные и другие производные балансовые отчеты);
- в) стратегические (инновационные, венчурные, дифференциальные, субстанционные, стратегические и другие производные балансовые отчеты).



Рисунок 2.2- Определение капитала для покрытия финансовых рисков

Основой всех инжиниринговых механизмов являются нулевые балансы. Основой нулевых балансовых отчетов является составление нулевых бухгалтерских проводок по гипотетической реализации активов и последовательному удовлетворению обязательств.

И.Н. Богатая [16], Н. А. Бреславцева [23], В.И. Ткач [155], Е.А. Аксенова [4], Е.Н. Кузнецова [81], Г.Е. Крохичева [78], С.В. Романова [153] и другие авторы разработали систему использования балансовых обобщений для различных видов управления, и для 100 объектов учета, сформулировав концепцию определения чистых пассивов как дезагрегированного показателя собственности, определяемого в соответствующих ценах.

Технология контроля представлена:

- а) начальный оператор;
- б) контрольные итерации:
 - корректировочные;
 - специальные;
 - гипотетические.
- в) балансы:
 - корректировочные;
 - специальные;
 - гипотетические.
- г) зона безопасности (активная, пассивная, нулевая, отклонения);
- д) маржа безопасности.

Методика контроля строительной деятельности ориентирован на принятие решений (оперативных, тактических, стратегических).

Разработанная и апробированная методика контроля строительной деятельности направлена на обеспечение финансового, управленческого и стратегического контроля финансового состояния, собственности, платежеспособности, резервной системы, экономических ситуаций и рисков операций на базе использования блоков: системность контроля и ограничений; показатели контроля (чистые активы и пассивы, рискованные активы в адекватных оценках); механизм контроля (глобальные, нулевые и специализированные инжиниринговые инструменты); технология контроля, включающая начальный оператор (баланс или разделы и счета плана счетов), корректировочные, гипотетические и специализированные контрольные проводки, систему контрольных производных балансовых отчетов, зону безопасности (активная, пассивная, нулевая) и марж безопасности; принимаемые оперативные, тактические и стратегические решения.

2.2 Использование функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции

В современных условиях строительная деятельность должна быть ориентирована на выпуск высококачественной продукции, максимальное снижение затрат на ее производство, эффективное управление ценообразованием на строительную продукцию, достижение конкурентных преимуществ, увеличение ценности продукции для клиента, рост добавленной стоимости и повышение эффективности по видам инвестиционно-строительной деятельности, что создает организационно-методические предпосылки использования функционального метода в анализе для целей контроля затрат деятельности строительных организаций.

Проведем анализ постоянных и переменных затрат строительного предприятия ООО «Сармат – Торнадо» в таблице 2.4.

Поиск резервов снижения затрат, и, как следствие, себестоимости строительной продукции, получения добавленной стоимости и ценности для клиентов выступает одним из решающих факторов повышения эффективности строительной деятельности и снижения уровня инвестиционного риска.

По результатам анализа мы видим, что уровень постоянных затрат остался примерно на том же уровне. Их незначительный рост вызван в первую очередь увеличением расходов на охрану имущества (750 тыс. руб.) и аренду оборудования (1728 тыс. руб.) В результате проводимой индексации значительно увеличились расходы на заработную плату (2743 тыс. руб.) и отчисления на социальные нужды (932 тыс. руб.), также это результат привлечения к производству продукции наиболее квалифицированных специалистов. В отличие от традиционного анализа функциональный метод в контексте анализа основывается на использовании принципиальных положений концепции учета и управления затратами по функциям.

Таблица 2.4 - Анализ постоянных и переменных затрат предприятия

Затраты	2011	2012	Отклонение (+, -)
<i>Постоянные</i>			
Амортизация ОС	3300	4113	813
Аренда базы и оборудования	8943	10671	1728
Заработная плата	9185	11928	2743
Отчисления на социальные нужды	2472	3404	932
Метрологические услуги	92	49	-43
Сертификация	33	57	24
Утилизация и хранение отходов	51	51	0
Аудиторские услуги	30	0	-30
Информационные услуги	228	131	-97
Дезработы	11	17	6
Добровольное и обязательное страхование имущества	72	224	152
Заправка картриджей	15	26	11
Заправка огнетушителей	8	8	0
Командировочные расходы	197	197	0
Медосмотр сотрудников	32	0	-32
Методические и консультационные услуги	1	13	12
ОС до 10 тысяч рублей	15	0	-15
Охрана имущества	161	911	750
Охрана труда	0	3	3
Повышение квалификации	4	10	6
Списание расходов будущих периодов	5382	10	-5372
Таможенные платежи	32	68	36
Услуги банка	1	6	5
Услуги ГСЭН	6	18	12
Услуги по доставке грузов	76	182	106
Услуги связи	682	803	121
Установка и монтаж оборудования	10	0	-10
Хозрасходы	322	176	-146
Прочее	125	128	3
<i>Итого</i>	<i>31486</i>	<i>33204</i>	<i>1718</i>
<i>Переменные</i>			
Материальные затраты	35911	51450	15539
ТО и ремонт оборудования	3758	3362	-396
Электроэнергия	17025	22251	5226
ГСМ	1118	2535	1417
Транспортные расходы	6958	2130	-4828

Реализация вертикальной интеграции по цепочке ценностей основывается на создании технологического вертикального промышленно-строительного холдинга, представляющего собой поточную цепочку технологически связанных производств.

Сегодня развитие строительных организаций в контексте получения конкурентных преимуществ может быть связана:

- с лидерством в минимизации затрат производства;
- с улучшением качества строительной продукции;
- с достижением преимущества на основе дифференциации;
- с получением доходов через участие в реализации инвестиционно-строительных проектов;
- с реализацией стратегии интегрированного роста по цепочке ценностей и т.п.

Повышению эффективности строительной деятельности будет способствовать выстраивание вертикально-интегрированных промышленно-строительных холдингов на основе цепочки ценностей, включающих в себя все стадии производства и продажи готовой строительной продукции, за счет приобретения либо усиления контроля, партнерства и сотрудничества с поставщиками, структурами распределения и продажи.

Функциональный анализ обеспечивает анализ в разрезе функций в цепочке ценностей в целях получения дополнительной добавленной стоимости, ситуационное моделирование различных вариантов снижения затрат, повышение предоставляемой клиентам ценности в целях достижения конкурентных преимуществ и повышения эффективности деятельности строительных организаций.

Аналитические возможности использования функционального метода в контроле определяются релевантной информационной базой и реализуются при разработке стратегического плана счетов:

- учет затрат в разрезе элементов с использованием тридцатых счетов;
- учет и анализ затрат по центрам возникновения затрат;

- учет и анализ затрат в разрезе функций;
- определение фактической себестоимости строительной продукции путем корректировки затрат на производство на изменение остатков производственных ресурсов за период;
- калькулирование затрат по функциям, объектам строительства и заказчикам;
- использование функциональных драйверов для распределения затрат и доходов по функциям;
- определение доходов и результатов по функциям;
- реализация возможностей функционального контроля.

Логическая схема функционального анализа в строительстве основана на использовании инструментов аналитического инжиниринга в виде экономического механизма функционального баланса с соответствующей аналитичностью: виды деятельности, функции, звенья цепочки ценностей и т.д.

При организации и проведении стратегического функционального анализа необходимо учитывать не только сектор строительной отрасли, в которой работает строительная организация (гражданское строительство, девелопмент, промышленное строительство и монтаж, в том числе по промышленным областям: энергетика, химия, трубопроводное, транспортное и т.п.), но и специализацию организации, ее ключевые профессиональные компетенции, организационную структуру.

В основе использования функционального метода в стратегическом анализе в строительстве лежит соответствующая группировка видов деятельности строительной организации, и соответствующая база распределения затрат по видам деятельности, объектам и клиентам:

- основные виды инвестиционно-строительной деятельности: строительная, инжиниринговая, расширение действующих предприятий, реконструкция, техническое перевооружение, капитальный и текущий

ремонт, монтажная, проектная, инженерные изыскания, сметная документация, технико-экономические изыскания и др.;

- бизнес-процессы как ряд последовательно связанных видов инвестиционно-строительной деятельности, в том числе в виде вертикально интегрированных строительных холдингов по цепочке ценностей, процессно-ориентированных строительных холдингов, процессных комбинированных строительных холдингов в соответствии с базовым инвестиционно-строительным процессом: инвестиционный замысел, финансирование, бизнес-планирование, управление проектом, инжиниринг, поставки, строительство, эксплуатация, продажи;

- ключевые виды деятельности, напрямую зависящие на реализацию миссии и стратегии строительной организации;

- поддерживающие вспомогательные виды деятельности, помогающие выполнять ключевой вид деятельности;

- клиентские виды деятельности, обеспечивающие создание ценности для клиентов строительной организации и т.д.

Логическая схема функционального анализа для целей контроля затрат в строительстве представлена на рисунке 2.3.

В схеме функционального анализа в системе контроля затрат определяются базовые подходы и методы, используемые в строительстве:

- принцип Парето;
- стратегический структурированный план счетов;
- добавленная стоимость;
- стратегическая цель.

Средством для понимания поведения затрат для каждого вида строительной деятельности являются определяющие факторы затрат в цепочке ценностей которые делятся на две категории:



Рисунок 2.3 – Логическая схема функционального анализа для целей контроля затрат в строительстве

- факторы определенные структурой строительного предприятия, где учитываются масштаб строительной организации, современные технологии связанные с производством работ, накопленный опыт в строительной деятельности, диапазон строительных услуг и др.;

- факторы способствующие функциональному управлению производственным процессами, способность управлению качеством выпускаемой продукции, оказанным услугам, управление собственностью и способность учитывать фактор риска при управлении деятельностью строительного предприятия и др.

Реализация анализа функционального метода в строительстве происходит на базе использования стратегического плана счетов с интеграцией составных элементов метода ABC в систему субсчетов аналитического учета по следующим направлениям:

- увязка с организационной структурой строительного предприятия;
- учет и анализ затрат организуется по элементам, используя 30-е счета;
- увязка с соответствующими видами деятельности (функциями) предприятия;
- распределение затрат по строительным объектам и клиентам.

Функциональный анализ направлен на оценку функций, по которым получена или не получена добавленная стоимость, т.е. разница между стоимостью для потребителей и затратами предприятия.

При этом контрольная цель состоит в определении этой добавленной стоимости по функциям строительной деятельности, сокращении затрат, стратегическому росту прибылей и на этой базе увеличению собственности строительного предприятия, которая выражается в учетно-аналитических категориях системы показателей чистых активов и чистых пассивов, а также их производных, рассчитываемых на основе использования инструментов аналитического инжиниринга в виде функциональных балансов.

Функциональный анализ ориентирован на быстрое реагирование на те виды деятельности, которые не приносят добавленной стоимости и полезности для потребителя.

Методика ориентирует на анализ следующих стратегических ситуаций и инициатив:

- факторы предопределенной внешней средой;
- реализуемая стратегия;
- направления развития конкурентного преимущества.

Факторы внешней среды в наибольшей степени определяют эффективность использования функциональных методов анализа и управления, что требует анализа внешних факторов и процессов в целях объективной оценки возможностей достижения поставленной стандартом стратегической цели:

- рынок материальных, трудовых, финансовых и кредитных ресурсов;
- политика государства;
- поставщики, заказчики и клиенты, конкуренты и др.

Реализуемая стратегия строительной организации должна основываться на оценке следующих основных составляющих конкуренции: условия внешней среды, отличительные компетенции компании, рыночные возможности и риски, ресурсы и их цены, соотношение рыночных возможностей и ресурсов.

Выбор направлений развития конкурентного преимущества строительной организации основывается на концепции цепочки ценностей, с анализом возможностей реализации и получения необходимых результатов (рис. 2.4).

Использование ресурсного производного баланса позволяет проанализировать результаты функционирования поставщиков строительной организации, изменения их состава и взаимоотношений с ними, с точки зрения влияния этого изменения на стоимость строительной организации.

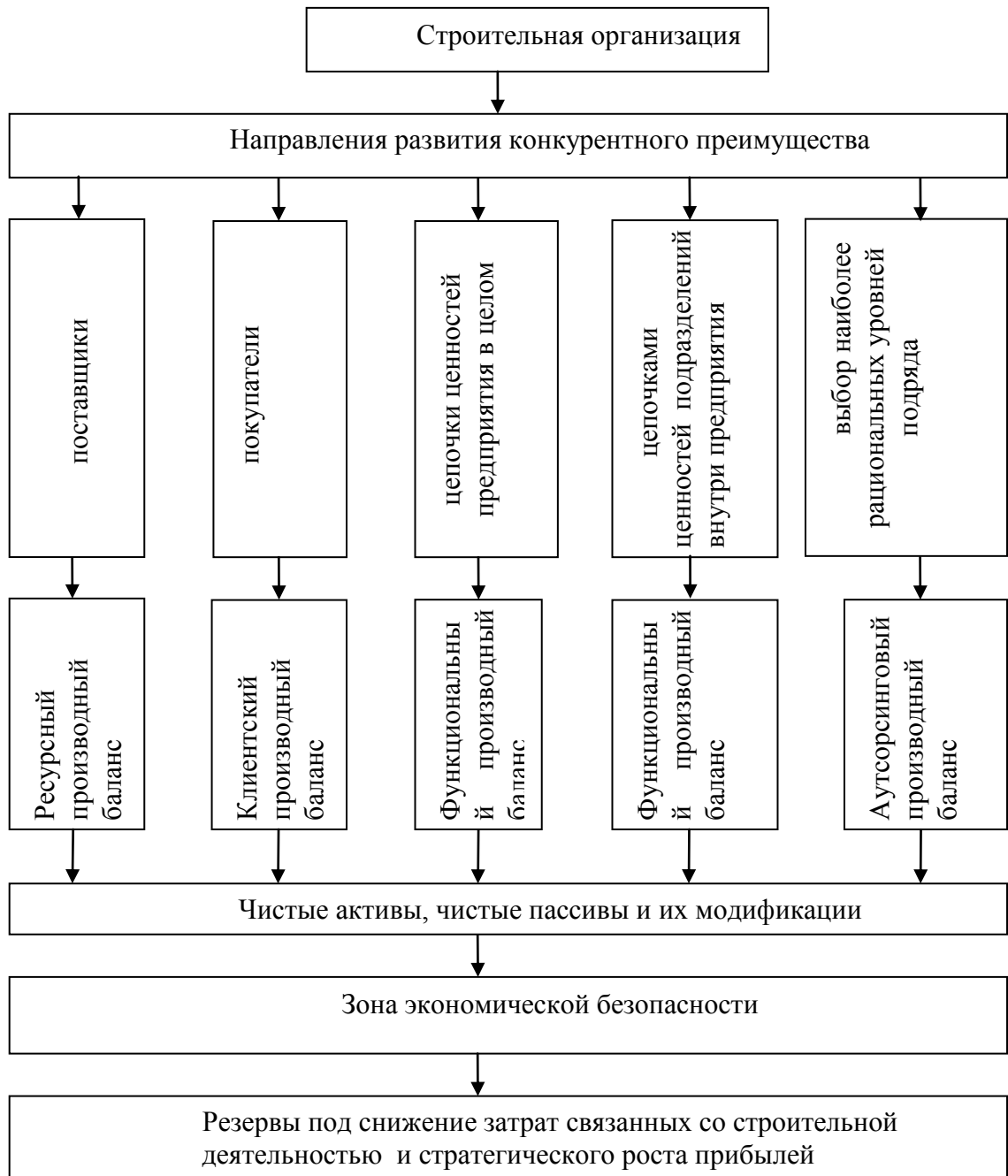


Рисунок 2.4 – Аналитический инструментарий реализации направлений развития конкурентного преимущества строительной организации

Клиентский производный баланс позволяет провести анализ изменения политики строительной организации в отношении заказчиков и клиентов, изменения их состава и взаимоотношений с ними, изменения прибыльности по клиентам с выходов на показатели собственности.

Система функциональных драйверов (носителей затрат) по видам строительной деятельности представлена:

- по видам деятельности на базе драйверов затрат для распределения затрат;
- распределением затрат по виду строительной деятельности на калькуляционные объекты – объекты строительства и заказы;
- комплексом правил использования функциональных драйверов видов инвестиционно-строительной деятельности в целях определения потребности в виде деятельности со стороны объектов затрат:
 - 1) выбор драйвера, соответствующего виду деятельности;
 - 2) корреляция драйвера с фактическим потреблением затрат;
 - 3) минимизация драйверов;
 - 4) выбор драйверов, способствующих росту эффективности видов деятельности;
 - 5) выбор прямых драйверов, не требующих дополнительных измерений.

Система затрат, используется при последовательном распределении стоимости потребленных ресурсов на виды деятельности, а затем на объекты затрат в соответствии с тремя этапами распределения (по функциям, по объектам, по заказчикам):

- группировка прямых и косвенных затрат по местам возникновения затрат;
- прямые и косвенные затраты распределяются по функциям в соответствии с драйверами затрат;
- распределение затрат по объектам строительства и заказчикам на основании носителей затрат (драйверов видов деятельности).

Алгоритм использования функционального метода состоит из:

- выделения основных функций инвестиционно-строительной деятельности;
- определения мест возникновения затрат;
- определения драйверов затрат;
- распределения затрат по функциям;

- определения драйверов видов деятельности;
- распределения затрат по объектам калькуляции – объектам строительства и заказчикам (клиентам).

Предложенная схема представлена отдельными направлениями анализа, реализуемыми в рамках стратегического функционального анализа в строительстве, с использованием инструментария функционального производного баланса:

- анализ цепочки ценности;
- анализ затрат;
- анализ создаваемой для клиента ценности;
- сценарный анализ.

Анализ цепочки ценности предполагает анализ видов деятельности в разрезе функций, по которым получена или не получена добавленная стоимость, в направлении оптимизации цепочки ценностей.

Стратегический функциональный анализ позволяет проследить цепочку создания стоимости по всем этапам развития и направлен на рост добавленной стоимости и эффективности, рост прибылей по соответствующим функциям строительной организации на базе составления и использования функционального производного баланса.

По результатам анализа в разрезе соответствующих функций инвестиционно-строительной деятельности составляется функциональный производный баланс. Анализ структуры объема заказов ООО «Сармат – Торнадо» представлен в таблице 2.5.

Схема определяется организационно-экономическим механизмом функционирования функционального производного баланса, составляемого в рамках проведения стратегического функционального анализа:

- начальный оператор в соответствии с требованием обеспечения условий для реализации функционального метода представлен разделами, группами счетов, счетами стратегического плана счетов, системой показателей цепочки ценностей;

- функциональные записи предназначены для отражения изменения показателя чистых активов в результате анализа и выявления возможностей сокращения затрат, получения добавленной стоимости;
- по результатам функциональных записей составляется функциональный производный баланс с чистыми активами в рыночной оценке (табл.2. б);
- по результатам гипотетических записей составляется гипотетический баланс с чистыми пассивами в справедливой оценке;
- расчет ценовой составляющей позволяет выявить влияние изменения цен на получаемый эффект;
- зона экономической безопасности характеризует получаемый эффект в виде резерва снижения затрат, повышения эффективности по результатам анализа, и определяется как разница между данными начального оператора и функциональными чистыми активами и пассивами:
 - активная зона экономической безопасности определяет получаемый эффект;
 - пассивная зона экономической безопасности характеризуется экономическими потерями;
 - нейтральная зона экономической безопасности означает отсутствие эффекта.

Предложенные рекомендации ориентируют на решение стратегических вопросов о пересмотре цен, управлении ценообразованием на строительную продукцию, перераспределении ресурсов, интеграции или дезинтеграции, перестройке цепочки создания ценности, аутсорсинге и т.п. по результатам стратегического функционального анализа.

Таблица 2.5- Анализ структуры объема заказов ООО «Сармат – Торнадо»

№ п/п	Заказы Период	До 1000 руб			От 1000 до 5000 руб.			От 5000 до 50000 руб.			От 50000 до 100000 руб.			Свыше 100 000 руб.			Всего		
		Кол-во	Руб.	Ср. ст-ть	Кол-во	Руб.	Ср. ст-ть	Кол-во	Руб.	Ср. ст-ть	Кол-во	Руб.	Ср. ст-ть	Кол-во	Руб.	Ср. ст-ть	Кол-во	Руб.	Ср. ст-ть
1	Январь	7	3010	430	8	16817	2102	7	98568	14081	2	121532	60766	1	158014	158014	25	397941	15918
	удельный вес,%	28	0,8		32	5		28	21		8	34		4	40		100	100	
2	Февраль	3	1079	360	6	17436	2906	11	191979	17453	2	175844	87922	0	0	-	22	386338	17561
	удельный вес,%	14	0,3		27	5		50	50		9	46		0	0	-	100	100	
3	Март	7	2463	352	14	33119	2366	14	218843	15632	1	66055	66055	1	109849	109849	37	430329	11631
	удельный вес,%	19	0,6		38	7,7		38	50,9		3	15,3		3	25,5		100	100	
4	Апрель	2	1116	558	7	20528	2933	12	232125	19344	0	0		1	110007	110007	22	363776	16535
	удельный вес,%	9	0,3		32	5,6		55	63,8		0	0		5	30,5		100	100	
5	Май	6	3130	522	11	34979	3180	14	219266	15662	0	0		2	451039	225520	33	708414	21467
	удельный вес,%	19	0,4		34	5		41	30,3		0	0		6	64,2		100	100	
6	Июнь	10	6534	653	6	12212	2035	10	157071	15707	0	0		2	720850	360425	28	896667	
	удельный вес,%	34	0,4		21	1,6		34	20,2		0	0		10	77,7		100	100	
7	Июль	3	1821	607	5	11679	2336	10	180605	18060	2	108461	54231	1	564800	564800	21	867366	41303
	удельный вес,%	13	0,2		22	1		43	21		9	13		13	65		100	100	
8	Август	5	4850	970	5	13143	2629	9	214986	23887	1	72066	72066	2	554678	277339	22	859723	39078
	удельный вес,%	23	0,5		23	1,5		41	25		4	8		9	65		100	100	
9	Сентябрь	6	2807	468	8	15395	1924	9	250699	27855	1	58908	58908	2	734200	367100	26	1062009	40847
	удельный вес,%	23	0,5		31	1,5		35	24		4	5		7	69		100	100	
10	Октябрь	2	1980	990	8	22585	2823	6	101917	16986	2	132081	66041	2	641080	320540	20	899643	44982
	удельный вес,%	10	0,1		40	3		30	11		10	15		10	71		100	100	
11	Ноябрь	5	2863	573	6	18173	3029	7	284500	40643	0	0		1	475206	475206	19	780742	41092
	удельный вес,%	26	0,4		32	2,6		37	36		0	0		5	61		100	100	
12	Декабрь	5	4850	970	8	17158	2145	7	97458	13923	0	0		1	280600	280600	21	400066	19051
	удельный вес,%	24	0,6		38	3,9		24	8,2		0	0		14	87,4		100	100	
	Итого по 2007 году	61	36503	598	92	233224	2535	116	2248016	19380	11	734947	66813	16	4800323	300020	296	8053013	27206
	удельный вес,%	21	0,5		31	2,9		39	27,9		4	9,1		5	59,6		100	100	
	-количество заказов	153			116			27			296								
	- удельный вес, %	52			39			9			100								
	-стоимость, руб.	269727			2248016			5535270			8053013								
	- удельный вес,%	3			28			69			100								
	-количество заказов	269			27			296											
	- удельный вес,%	91			9			100											
	-стоимость, руб.	2517743			5535270			8053013											
	- удельный вес,%	31			69			100											

Таблица 2.6 Функциональный производный баланс

Баланс активов и пассивов на 01.01.2012г.		Корректировочные записи		Скорректированный баланс	Функциональные записи		Функциональный баланс	Гипотетические записи		Гипотетический баланс
Разделы	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
I. Необоротные средства	2353890	5) 45000	1) 195000	2203890	12) 50000 <u>16) 800000</u> 850000	11) 120000	2933890		18) 2933890	-
II. Оборотные средства	1003020	6) 78000	2) 91050	989970	9) 160000 10) 450000 12) 80000 <u>14) 210000</u> 900000	11) 170000 13) 65000 <u>15) 160000</u> 395000	1494970	17) 1200000 <u>18) 2300000</u> 3500000	17) 1494970 19) 2600000 <u>20) 90000</u> 4184970	810000
III. Чистые активы акционеров	644860	1) 195000 2) 91050 3) 62000 <u>4) 120000</u> 468050	5) 45000 6) 78000 7) 5700 <u>8) 1000</u> 129700	306510	11) 170000 11) 120000 11) 60000 11) 20000 13) 65000 <u>15) 160000</u> 595000	9) 160000 10) 450000 12) 80000 12) 50000 14) 210000 <u>16) 800000</u> 1750000	1461510	17) 294970 18) 633890 <u>20) 10700</u> 939560	19) 288050	810000
IV. Долгосрочные обязательства	3000	7) 5700	3) 62000	59300		11) 20000	79300	20) 79300		-
V. Оборотные обязательства	2709050	8) 1000	4) 120000	2828050		11) 60000	2888050	19) 2888050		-
Баланс	3356910	597750	597750	3193860	2345000	2345000	4428860	7406910	7406910	810000
Показатели										
Чистые активы	644860			306510			1461510			-
Функциональные чистые пассивы	-			-			-			810000

Для отражения результатов функционального анализа диссертантом разработан функциональный баланс, включающий начальный оператор в соответствии со степенью агрегирования данных стратегического плана счетов, функциональные записи, гипотетические записи, функциональный и гипотетический балансы, позволяющие определить ценовую составляющую и зону экономической безопасности, характеризующую получаемый эффект, исходя из стоимости собственности строительной организации. По результатам функционального балансового отчета необходимо составить ведомость распределения затрат по заказчикам (таблица 2.7).

Рекомендованная логическая схема функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции ориентирована на виды деятельности (функции) строительной организации (виды основной деятельности, бизнес-процессы, групповые, ключевые, поддерживающие, клиентские виды деятельности) и включает следующие блоки: определяющие подходы и методы; стратегические ситуации и инициативы; система функциональных драйверов; система затрат; алгоритм использования функционального метода; анализ затрат; анализ создаваемой для клиента ценности; сценарный анализ; функциональный производный баланс; результаты анализа; выводы, получаемые по результатам анализа; принимаемые решения.

Логическая схема функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции обеспечивает организационно-методическую основу анализа затрат инвестиционно-строительной деятельности по функциям типичным для строительной деятельности, объектов и заказчиков строительной организации, ориентирована на оценку резервов снижения затрат, роста добавленной стоимости и эффективности на базе использования аналитического механизма функционального производного баланса.

Таблица 2.7 - Распределение затрат по заказчикам

Виды деятельности	Себестоимость продукции по заказчикам, тыс. руб.								Итого
	ООО» Агрос»	Адм. Новоластуновского с.п.	Адм. Атаманского п.с.	Адм. Новопашковская	ООО «Брандмейнер»	Агрофирма «Павловское»	Адм. Упорнского о с.п.	Адм. Новосергеевская с.п	
Планово – экономическая деятельность	203	3930	1050	1160	840	749	2870	1190	11992
Проектирование		3120	1710	1925	2460	1840	3240	1100	15396
Геодезические работы		5200		976	1300		4800		12276
Подготовительная деятельность		3460	701	680	1820	439	4300	400	11800
Производство или сортировка щебня		15200	6300		10800	5300	16704		54304
Производство сухих строительных смесей	850	13610	3513	1590	10400	3200	9751	2756	45670
Производство цемента		8308	4340		7460	3370	9280		32758
Отсыпка песком, щебнем, трамбовка	950	3420	1750	2420	638	1290	1710	1245	13423
Производство асфальтобетонных смесей	18900	25700	7422	2402	19740	8600	19400	24600	151764
Укладка асфальта	2854	4090	2540	3320	2780	2410	2906	2515	23415
Реконструкция				4950		5780		8770	19500
Капитальный ремонт			12450			8100			20550
Итого	23757	86038	41776	44423	58238	41078	74961	42576	412847

2.3 Методика системы контроля экономических процессов по видам деятельности

За последние 15-20 лет внимание экономистов к экономическому понятию вида деятельности, организации прогнозирования, учета, контроля к видам деятельности неизмеримо возросло, что определялось в основном тремя факторами:

- необходимость организации учета по внутренним и внешним сегментам деятельности, что определялось в первую очередь требованиями национальных и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности;
- внедрение функциональных методов учета (ABC, точно в срок, Жизненный цикл изделия и др.);
- появление категории "транзакционных издержек", разработанной лауреатом Нобелевской премии по экономике Р.Коуза [74].

Эта теория объясняла причину появления фирм и их жизнеспособности путем определения транзакционных издержек по видам деятельности и их сравнения с возможностями предприятия.

Появились многочисленные определения видов деятельности, их классификаций, возможностей организации прогнозирования учета и анализа.

Международный стандарт финансовой отчетности характеризует сегмент деятельности как составляющий компонент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других сегментов деятельности тем, что подвержен иным рискам и имеет другой уровень прибыльности, то есть подразделение деятельности на сегменты определяется необходимостью управления финансовым результатом и риском. Что, привело к появлению таких сегментов управленческой деятельности как резервная система, риски, финансовое состояние, платежеспособность, экономические ситуации и др., что вызвано широким толкованием стандарта.

Профессора Дж. Сигел и Дж. Шим определяют сегмент деятельности в управленческом учете как подразделение, производственную линию, цех, участок с выделением функциональных зон или зон ответственности на предприятии, по которым отчетность может представляться самостоятельно. Активы, доходы и прибыль подразделений (сегменты) могут быть выделены пооперационно [126], в результате понятие сегмента деятельности сводится лишь к области управленческого учета и не относится к финансовому и стратегическому учету.

Профессора Т.П. Карлин и А.Р. Маклин отмечают, что знание видов деятельности компании важно потому, что продолжительность их операционных циклов влияет на кредитный риск и, следовательно, на решение кредитного инспектора в отношении размера, условий и структуры ссуды [59], т.е. акцентируют внимание на управленческие функции: финансовое состояние, платежеспособность, денежные потоки.

В конечном итоге, глобальное понятие вида деятельности сводится к экономической теории сравнительных издержек обращения, рассмотренная Д. Рикарда еще в 1817 г. и основанная на том положении, что если каждая страна специализируется на тех продуктах, в производстве которых она обладает наибольшей относительной эффективностью, то торговля будет взаимовыгодна для обеих стран [2], это положение в полной мере относится и к любому микроэкономическому звену от индивидуального предпринимателя до холдинга.

В российском бухгалтерском законодательстве виды деятельности ограничены либо двумя позициями: основная и прочая (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99), либо ничего не говорится (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, ПБУ 1/98, ПБУ 2/94 и др.).

В отдельных случаях (ПБУ 4/99, План счетов бухгалтерского учета) имеются лишь косвенные понятия (отдельный баланс, строительство объектов основных средств, приобретение объектов основных средств и т.д.).

Профессор А. Энтховен считает, что в России оценка себестоимости по видам деятельности практически не производится, в то время как в США для целей управления и принятия решений организуется отдельный учет по видам деятельности, что, к сожалению, соответствует инструктивным материалам, хотя многие авторы касаются видов деятельности с точки зрения разных аспектов [191].

Профессор Безруких П.С. пишет, что при наличии таких видов деятельности как сдача объектов в аренду, представление за плату исключительных прав, возникающих из патентов на изобретение и так далее, организация обязана затраты, связанные с осуществлением конкретных расходов по предметам деятельности, отделять от расходов по обычным видам деятельности, иными словами, выделять указанные расходы на счетах производственных затрат [12], т.е. придерживаться позиций расширенного толкования видов деятельности в финансовом учете.

Ряд специалистов отмечают широкое использование видов деятельности в управленческих функциональных методах учета (АБС, АВМ, точно в срок, цепочка создания стоимости, тепленькие листочки и др.).

В работах Л.А. Зимаковой приводятся многочисленные примеры использования от 20 до 200 видов деятельности предприятиями России [53].

Компания, учредителями которой являются иностранные организации ООО «Терни и К» ведет учет по российским требованиям и по стандартам GAAP, при этом используется международный план счетов, в котором учет доходов ведется по видам деятельности (Реализация продукции, полученные комиссионные, вознаграждения за рекламу), а вот учет расходов ведут по видам расходов, а не по видам деятельности.

Все эти позиции привели диссертанта к выводу, что необходимо разработать отраслевой стандарт "Организация учета по видам деятельности в строительстве".

При разработке стандарта диссертант придерживалась следующих основных положений.

Базовый бухгалтерский принцип, лежащий в основе концептуального подхода к организации учета по видам деятельности, может быть сформирован как принцип раздельного обязательства и раздельной ответственности в целях определения результатов деятельности, подведения итогов, стимулирования, анализа контроля и аудита.

При формировании видов деятельности необходимо учитывать:

- контекстный уровень (основополагающий принцип);
- функциональный уровень (функциональность финансового, управленческого и стратегического учета);
- логический уровень (блоки стандарта: финансовые показатели, показатели собственности, результаты, контроль);
- физический уровень (используемые синтетические и аналитические счета).

В-пятых, необходимо обеспечить взаимосвязь вида деятельности с принципами признания дохода:

- момент поставки товара;
- после поставки;
- до поставки;
- по методу сбора средств (кассовый метод);
- по этапам завершения строительства.

Исходя из этих позиций и положений диссертантом разработана система контроля по видам деятельности строительной организации (рис.2.5).

Система ориентирована на следующий комплекс учетно-управленческих позиций.

I. Финансовый учет рекомендуется вести по видам деятельности:

- основная;
- капитальные вложения;
- инвестиции;

– внешние сегменты.

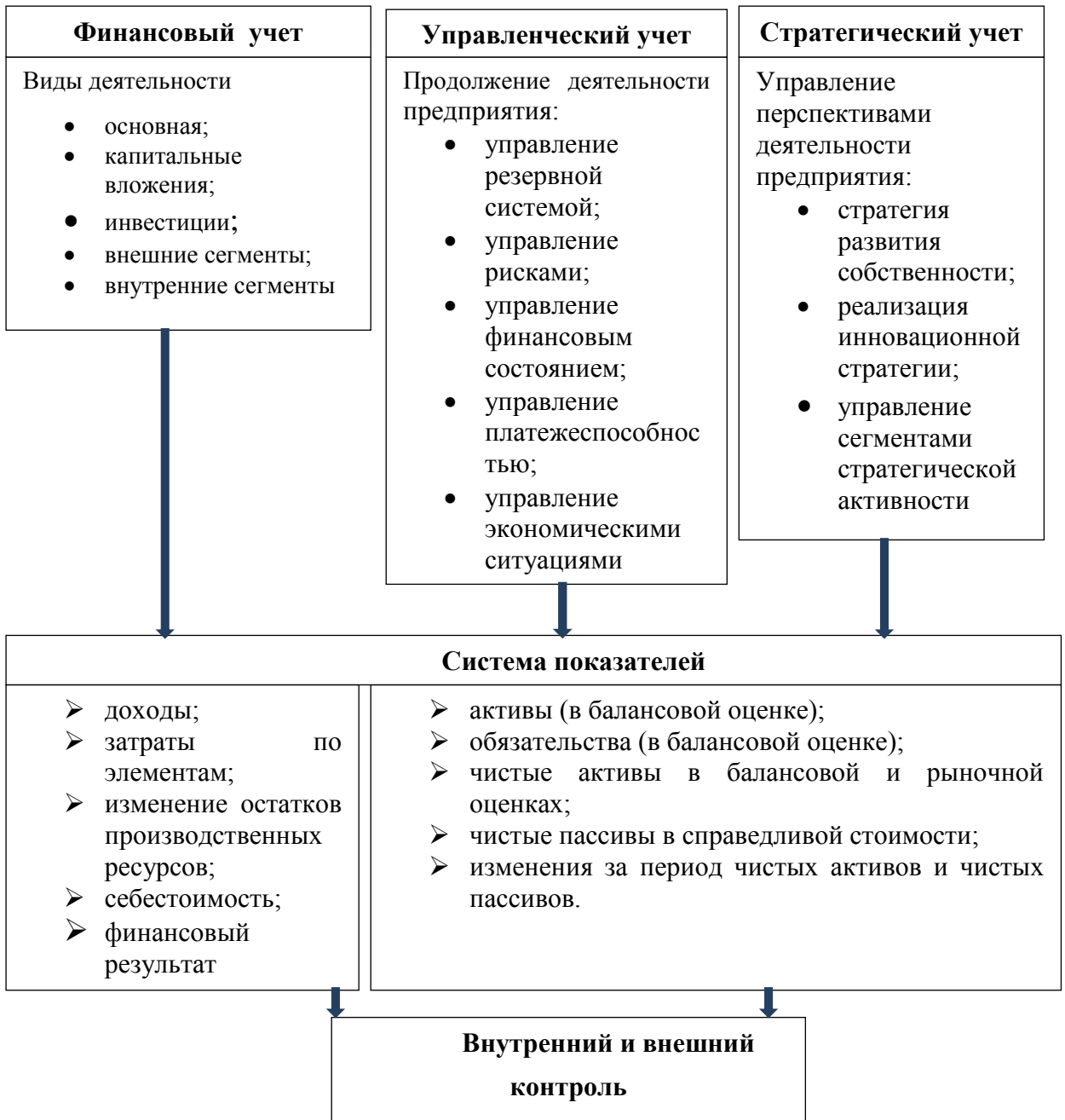


Рисунок 2.5-Система контроля по видам деятельности строительной организации

Управленческий учет целесообразно ориентировать на продолжение деятельности предприятия:

- управление резервной системой;
- управление рисками;
- управление финансовым состоянием;

- управление платежеспособностью;
- управление экономическими ситуациями.
- внутренние сегменты.

III. Стратегический учет направлен на управление перспективами деятельности предприятия:

- стратегия развития собственности;
- реализация инновационной стратегии;
- управление сегментами стратегической активности.

Отраслевой стандарт "Организация учета по видам деятельности" сформирован четырьмя блоками:

- структурированный план счетов;
- система показателей видов деятельности;
- результат;
- контроль.

Система контроля по видам деятельности в строительной организации сформирована блоками;

- структурированный план счетов;
- система показателей видов деятельности;
- результат;
- контроль.

Контроль распределения затрат по видам деятельности представлен в таблице 2.8.

Используя базу инструментов бухгалтерского инжиниринга возможна интеграция управленческого и стратегического учета в план счетов строительной организации основанной на структурных особенностях вида деятельности.

Таблица 2.8 - Контроль распределения затрат по видам деятельности
ОАО Кушевское ДРСУ за 2013 год, в тыс. руб.

Вид деятельности по функциям	Центры возникновения затрат							Итого
	Организа- ционно – управле- нческий центр	Произв- одстве- нно – техноо- гическ- ий центр	Проект- но – изыска- тельны- й отдел	Проект- но – констру- кторски- й отдел	Дробил- но – сортиро- вочный узел	Асфальт- но – бетонны- й завод	Общес- троите- льный центр	
Планово – экономическая деятельность	11992							11992
Проектирование	2500			12895				15396
Геодезические работы			2276					12276
Подготовительная деятельность		3200					8600	11800
Производство или сортировка щебня					54304			54304
Производство сухих строительных смесей					45670			45670
Производство цемента					32758			32758
Отсыпка песком, щебнем, трамбовка		2623					10800	13423
Производство асфальтобетонных смесей						151764		151764
Укладка асфальта		3600					19815	23415
Реконструкция		200					6300	19500
Капитальный ремонт		150					7400	20550
Итого	14492	15773	12276	12895	132732	151764	72915	412847

Система показателей, характеризующая виды деятельности подразделяется на две группы:

А. Финансовый учет с определением доходов, затрат по элементам, учета изменения остатков производственных ресурсов с расчетом себестоимости оказанных строительных услуг или выпуска строительной продукции и предоставление прогнозного и фактического финансового результата.

Б. Управленческий и стратегический учет осуществляется на управлении активами, обязательствами в балансовой оценке и показателями собственности в балансовой и рыночной оценке.

Предложенная система контроля по видам деятельности строительной организации ориентирована на комплекс управленческих позиций,

функционирующая на базе структурированного плана счетов и обеспечивает получение финансовых показателей и показателей собственности в балансовой и рыночной оценке с обеспечением контроля на базе внутреннего и внешнего аудита.

ГЛАВА 3 НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ПЕРИОД ПЕРЕХОДА НА МСФО

3.1 Определение основных элементов стратегического контроля собственности строительных организаций

Термины стратегия, стратегическое управление, стратегический менеджмент, стратегический контроль в российской экономике появились в канун перехода на рыночные отношения, до этого стратегическое планирование заменялось терминами пяти- и семилетних планов. В экономике этот термин был введен Б. П. Кутыревым в 1990 г.

За рубежом стратегическая парадигма исследовалась значительно раньше и в 10 направлениях менеджмента стратегический менеджмент является одним из старейших, возникнув в Китае более 3000 лет назад.

Основные характеристики стратегического управленческого учета в конечном итоге направлены на сохранение, динамическое развитие и эффективное наращивание стоимости² предприятия:

Цель стратегического учета:

- формирование устойчивого конкурентного преимущества;
- прирост собственности.

Задачи:

- стратегическое прогнозирование и управление;
- определение долгосрочной бизнес-стратегии развития предприятия;
- определение и учет критических факторов успеха;
- прогнозирование желаемого будущего с точки зрения стоимости предприятия, зоны финансового риска и маржи безопасности.

² Собственность – исторически развивающиеся общественные отношения, которые характеризуют распределение (присвоение) вещей как элементов материального богатства общества между различными лицами (отдельными индивидуумами, общественными группами, классами, государством).

Учет и контроль:

- учет совокупности внешних и внутренних факторов;
- учет рыночной и справедливой стоимости предприятия;
- постоянный мониторинг воздействия факторов внешней среды на стоимость предприятия.

Методика организации стратегического учета, исходя из трудов д. э. н. Г. Е. Крохичевой [77], И. Н. Богатой [17], А. Н. Щемелева [188], Л. А. Зимаковой [53], Д. В. Курсеева [83], Е. В. Кузнецовой [81] и др., может быть классифицирована в следующие этапы.

1-й этап – анализ организационно-функциональных аспектов стратегического учета по определению текущего состояния системы стратегического учета; организационной структуры стратегического учета; учетной политики; видов деятельности; кадрового обеспечения; анализ используемых традиционных, инжиниринговых и транзакционных систем контроля.

2-й этап – экономическое обоснование подсистемы стратегического учета.

- разработка и утверждение регламента формирования подсистемы стратегического учета.
- разработка стандартов стратегический контроль собственности, стратегический учет инноваций, стратегический учет интеллектуального капитала.

3-й этап – разработка структуры стратегического учета.

- кадровое обеспечение подсистемы стратегического учета;
- техническое обеспечение подсистемы стратегического учета;
- формирование круга его показателей;
- разработка структурированного плана счетов.

4-й этап – построение методики стратегического учета.

- разработка требований и условий для стратегического учета;

- варианты развития предприятий;
- утверждение положения о стратегическом учете на предприятии;
- разработка интерфейсов интегрированного стратегического учета.

Процесс принятия стратегических решений проходит этапы (рис. 3.1)

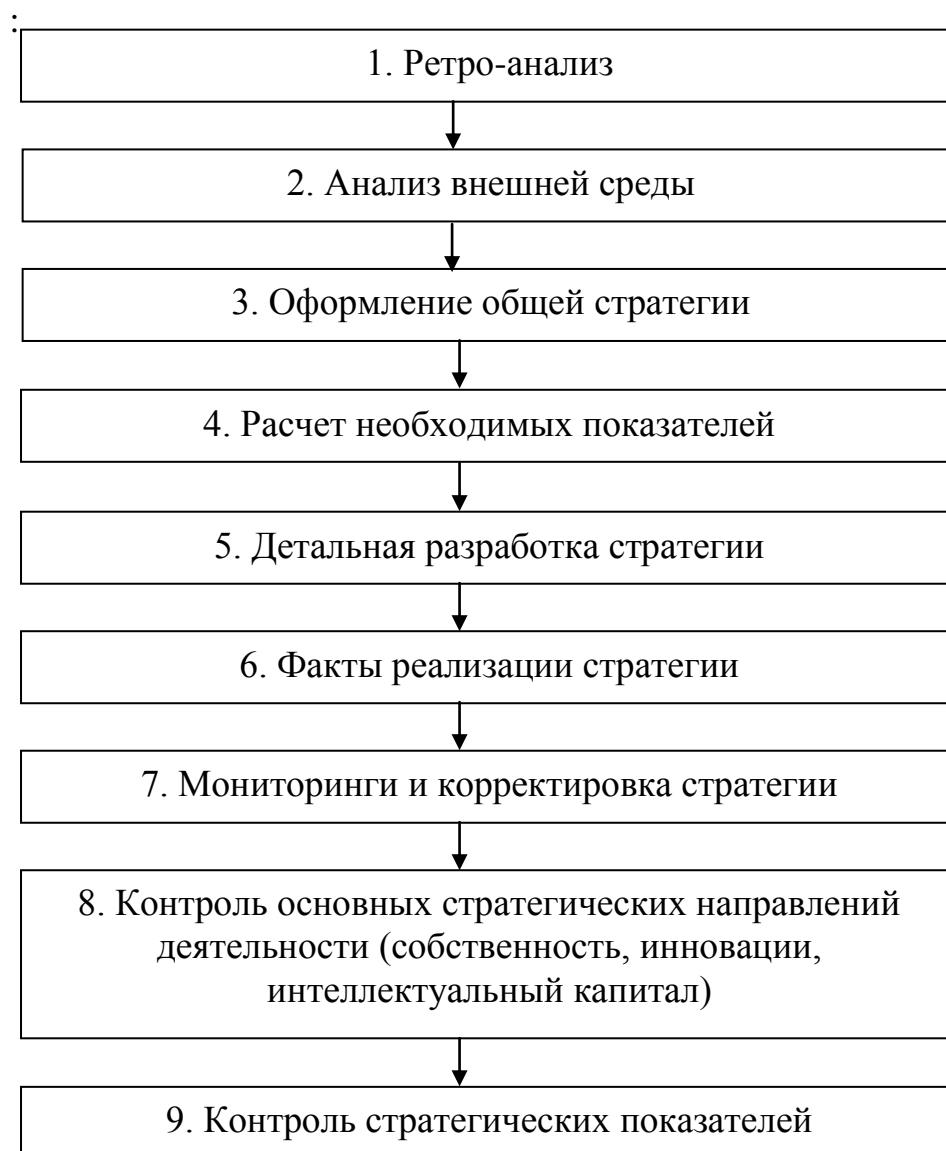


Рисунок 3.1 - Процесс принятия стратегических решений

5-й этап – мониторинг состояния стратегического учета.

Пятый этап обеспечивает:

- оценку его финансового состояния;
- оптимизацию и защиту информации;
- автоматизацию;
- анализ и контроль за достижением стратегических решений;

- определение технологии контроля, зон финансовой безопасности и маржи безопасности.

Методика разработана с учетом комплекса научно-исследовательских работ по организации и контролю собственности, управление экономическими ситуациями и показателями собственности как экономической и правовой категории.

Собственность как экономическая категория – система экономических отношений между людьми по поводу производства, распределения и присвоения условий и результатов производства.

Собственность как правовая категория – принадлежность объектов, средств и продуктов производства юридическим и физическим лицам.

Принимались во внимание учетных и контрольные характеристики, влияющие на построение стратегического учета и контроля:

- стратегическая диагностика внешней среды;
- стратегическое мышление и поведение;
- информационные источники внутреннего и внешнего содержания;
- стратегические решения;
- оценка исполнения стратегии;
- измерение фактов хозяйственной жизни;
- механизм и процедуры бухгалтерского инжиниринга.

Современное понятие "стратегия", "стратегический учет", "стратегический контроль", "стратегический учет собственности" приобрели ряд новых качественных характеристик. Во-первых, стратегическое мышление в управлении индустриальной организацией актуализируется в условиях кризиса институтов управления и осмысления альтернативных методов хозяйствования, направленных на реализацию индустриальной организацией собственных целей и программ. Во-вторых, возможности реализации стратегического потенциала руководства индустриальной организации зависят от критериев делегированных полномочий, определяющих степень свободы "Я"-выбора управлением. Поэтому, в

третьих, "стратегическое мышление" и "стратегическое планирование" могут быть свойственны только управлению индустриальной организацией, облеченному функциями долгосрочного позиционирования хозяйственной деятельности. В-четвертых, в основе этой деятельности должна лежать прагматическая заинтересованность индустриальной организации в реально прогнозируемых конечных результатах своей деятельности [185].

Как показала практика использование стратегического учета и контроля обеспечивают устойчивое развитие предприятий.

Методика стратегического контроля собственности, представлена данными рисунка 3.2.

Функционирование методики строится на использовании показателей капитала и стоимости в адекватных оценках:

I. Собственный капитал (в балансовой оценке):

- a. уставный;
- b. резервный;
- c. добавочный;
- d. чистая прибыль.

II. Чистые активы в балансовой, рыночной, справедливой, залоговой и других оценках, адекватных контролируемой ситуации.

III. Чистые пассивы в рыночной, справедливой оценке.

Показателями финансового учета капитала выступают:

- уставный, акционерный, складочный капитал;
- резервный и добавочный капитал;
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- чистая прибыль.

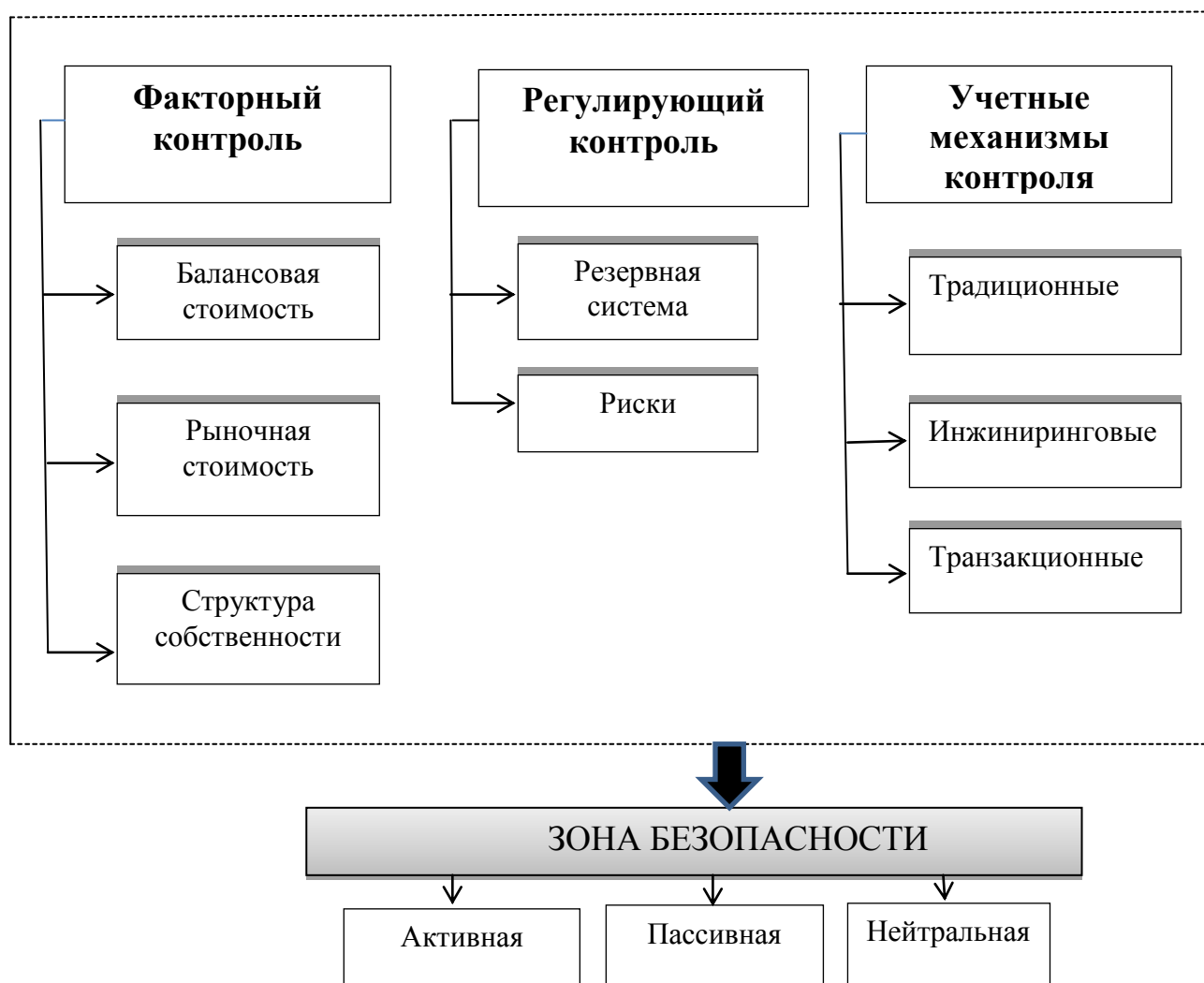


Рисунок 3.2- Методика стратегического контроля собственности

Показателями управленческого и стратегического контроля капитала являются:

- чистые пассивы в балансовой, рыночной, справедливой, залоговой, международной, региональной и других оценках;
- специфические чистые пассивы, определяемые с учетом факторов, определяющих размер и структуру капитала;
- резервная система;
- деловой риск;
- налоговая позиция;
- потребность в финансовой гибкости;

- выработанная стратегия;
- степень увеличения задолженности компании, в частности, по кредитам, обеспечивающим продолжение деятельности;
- используемая система управления рисками;
- изменение зоны финансового риска;
- гарантийная политика;
- субсидиарная политика и др.

Показатели собственности в учете представлены:

- стоимостью и структурой активов;
- обязательствами;
- чистыми активами в балансовой, рыночной, справедливой, ликвидационной, залоговой и других оценках.

В бухгалтерской отчетности раскрывается информация о капитале представленная на рисунке 3.3.

Методика включает следующие разделы:

- модель стратегического развития;
- стоимость действующего предприятия;
- правовое регулирование собственности и капитала;
- альтернативные оценки;
- учетные механизмы управления собственностью;
- технология контроля;
- зона финансовой безопасности;
- маржа финансовой безопасности.

Методика контроля собственности представлена моделью стратегического развития как базовой составляющей организации стратегического учета и контроля.



Рисунок 3.3 - Информация о капитале

Для эффективного контроля собственности с использованием результатов анализа ЗАО «СУ-120» необходимо использовать такой инструмент бухгалтерского инжиниринга, как нулевой производный балансовый отчет. Его составление позволит определить справедливую стоимость предприятия с помощью агрегированных и дезагрегированных показателей. Чистые активы покажут величину собственности по данным финансового учета, а чистые пассивы – величину собственности с учетом

конъюнктуры рынка и будущей прибыли. Знание стоимости дезагрегированного показателя позволит управлять процессом привлечения капитала из различных источников.

Для достижения качественного результата анализа целесообразно изучить динамику изменения справедливой стоимости предприятия за ряд лет, что в итоге позволит принять грамотное стратегическое решение в управлении собственностью, платежеспособностью, рисками и хозяйственными ситуациями(табл. 3.1 и табл. 3.2)

Таблица 3.1 .- Нулевой производный балансовый отчет ЗАО «СУ-120» за 2011 г., тыс. руб.

Начальный оператор	Сумма	Корректировочные проводки		Скорректированный Бух.баланс	Нулевые проводки		Нулевой баланс
		ДТ	КТ		ДТ	КТ	
I. ВА	151 042	-	1) 1 200	149 842		4) 149 842	-
II. ОА	56 951	-		56 951	3) 59 800 4) 151 200	3) 56 951 5) 25 901 6) 72 360	112 739
III. КиР	107 632	1) 1200	2) 2 100	108 532		3) 2 849 4) 1358	112 739
IV. ДО	25 901	-	-	25 901	5) 25 901		-
V. КО	74 460	2) 2 100		72 360	6) 72 360		-
Баланс	228 634			206 793			
Чистые активы	107 632			108 532	-	-	-
Чистые пассивы	-				-	-	112 739

Макет нулевого производного балансового отчета состоит из 5 блоков. Начальным оператором выступает баланс, второй блок – корректировочные проводки, третий – скорректированный баланс, четвертый - нулевые проводки, пятый – нулевой производный балансовый отчет.

Перед гипотетической реализацией активов и гипотетическим удовлетворением обязательства необходимо скорректировать баланс на факторы, которые реально отразят финансовое положение предприятия:

1. В ходе внутреннего аудита предприятия были выявлены фиктивные

основные средства:

ДТ III КТ I – 1200 тыс. руб.

2. По результатам внутреннего аудита индексируются краткосрочные обязательства с целью получения реальных сумм требований:

ДТ V КТ III – 2100 тыс. руб.

После корректировочных записей ЧА стали равны 108 532 тыс. руб.

3. Гипотетическая реализация оборотных активов.

ДТ II – 59 800 тыс. руб. (по рыночной стоимости)

КТ II- 56 951 тыс. руб. (по балансовой стоимости)

КТ III- 2 849 тыс. руб.

4. Гипотетическая продажа внеоборотных активов.

ДТ II – 151 200 тыс. руб. (по рыночной стоимости)

КТ I - 149 842 тыс. руб. (по балансовой стоимости)

КТ III- 1 358 тыс. руб.

5. Погашение долгосрочных обязательств.

ДТ IV КТ II 25 901 тыс. руб.

6. Погашение краткосрочных обязательств.

ДТ V КТ II - 72 360 тыс. руб.

Нулевой производный балансовый отчет с суммой чистых пассивов- 112 739 тыс. руб.

Перед гипотетической реализацией активов и гипотетическим удовлетворением обязательства необходимо скорректировать баланс на факторы, которые реально отразят финансовое положение предприятия:

1. В ходе внутреннего аудита предприятия были выявлены фиктивные основные средства:

ДТ III КТ I – 1 200 тыс. руб.

2. Выявлены неучтенные обязательства перед поставщиками:

ДТ III КТ V - 2 400 тыс. руб.

3. Произведена переоценка дебиторской задолженности:

ДТ II КТ III - 950 тыс. руб.

Таблица 3.2- Нулевой производный балансовый отчет ЗАО «СУ-120» за 2012 г., тыс. руб.

Начальный оператор	Сумма	Корректировочные проводки		Скорректированный Бух.баланс	Нулевые проводки		Нулевой баланс
		ДТ	КТ		ДТ	КТ	
I. ВА	161 786		1) 1 200	160 586		7) 160 586	-
II. ОА	66 848	3) 950 5) 1 560		69 358	6) 71 200 7) 163 120	6) 69 358 8) 26 744 9) 91 530	116 048
III. КиР	110 890	1) 1 200 2) 2 400	3) 950 4) 1 870 5) 1 560	111 670		6) 1 842 7) 2 534	116 048
IV. ДО	26 744			26 744	8) 26 744		-
V. КО	91 000	4) 1 870	2) 2 400	91 530	9) 91 530		-
Баланс	228 634			229 944			
Чистые активы	110 890			111 670			
Чистые пассивы	-						116 048

4. По результатам внутреннего аудита индексированы краткосрочные обязательства с целью получения реальных сумм требований:

ДТ V КТ III - 1870 тыс. руб.

5. Обнаружение ранее невыявленных резервов:

ДТ II КТ III - 1560 тыс. руб.

6. Гипотетическая реализация оборотных активов.

ДТ II – 71 200 тыс. руб. (по рыночной стоимости)

КТ II- 69 358 тыс. руб. (по балансовой стоимости)

КТ III- 1 842 тыс. руб.

7. Гипотетическая продажа внеоборотных активов.

ДТ II – 163 120 тыс. руб. (по рыночной стоимости)

КТ I - 160 586 тыс. руб. (по балансовой стоимости)

КТ III- 2 534 тыс. руб.

8. Погашение долгосрочных обязательств.

ДТ IV КТ II - 26 744 тыс. руб.

9. Погашение краткосрочных обязательств.

ДТ V КТ II - 91 530 тыс. руб.

Нулевой производный балансовый отчет с суммой чистых пассивов - 116 048 тыс. руб.

Таким образом, полученные данные характеризуют положительную ситуацию, в результате которой предприятие не только полностью сохранило собственный капитал и получило наращенную стоимость, но и дополнительно имеет денежные средства в сумме за 2012 г. - 116 048 т.р. и за 2011 г. - 112 739 т.р.

Сравнительная таблица показателей чистых активов и пассивов (табл.3.3) позволяет наглядно увидеть, что величина собственности увеличилась незначительно (чистые активы, по сравнению с прошлым годом, увеличились на 3 %; чистые пассивы - на 2,84 %).

Таблица 3.3 – Сравнительная таблица показателей чистых активов и пассивов, тыс. руб.

Показатели	Сумма, тыс. руб.		Изменения	
	2011 г.	2012 г.	+/-тыс. руб.	+/- %
Чистые активы балансовые	107 632	110 890	+3 258	+3
Чистые активы скорректированные	108 532	111 670	+3138	+2,9
Чистые пассивы	112 739	116 048	+ 3 309	+2,94
Уставный капитал	470	500	+ 30	+6,4
ЧА/УК	229	222	- 7	- 3,1

Показатель ЧА/УК снизился, но не вследствие нежелательных действий организации, а из-за сравнительно большего изменения по структуре показателя уставного капитала (увеличение на 6,4%) (рис. 3.4).

В Российской Федерации в настоящее время разработаны стратегические модели развития всех отраслей на 15-20-летний период (фармацевтика, морской транспорт, транспортное машиностроение и др.). В их развитие многие предприятия разработали модели стратегического развития с указанием обычно от 2 до 3 сценариев развития: оптимистический, базовый, пессимистический с отражением развития

логистических, производственных, маркетинговых процессов, финансирования, финансовых показателей.

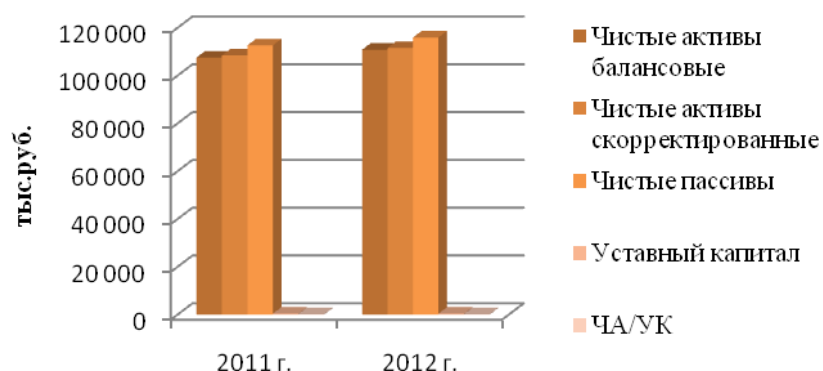


Рисунок 3.4 - Структура ЧА и ЧП на ЗАО «СУ-120» за 2011 и 2012 гг.

В Российской Федерации в настоящее время разработаны стратегические модели развития всех отраслей на 15-20-летний период (фармацевтика, морской транспорт, транспортное машиностроение и др.). В их развитие многие предприятия разработали модели стратегического развития с указанием обычно от 2 до 3 сценариев развития: оптимистический, базовый, пессимистический с отражением развития логистических, производственных, маркетинговых процессов, финансирования, финансовых показателей.

На базе стратегической модели развития разрабатывается конкретная стратегия с организацией ее контроля с обеспечением соответствующими инструментарием (стратегический производный балансовый отчет, стратегические карты и др.).

Стоимость действующего предприятия определяется комплексом показателей, среди которых важнейшими являются:

1. Балансовая стоимость. Стоимость объекта, основных средств предприятия, фирмы (долгосрочных активов), внесенных в ее баланс, зафиксированных в балансовой ведомости. Исчисляется как первоначальная стоимость приобретения, создания объекта, по

которой он был занесен в балансовую ведомость, за вычетом накопленного износа. Балансовая стоимость компании, фирмы определяется как ее чистые активы, собственный капитал, то есть совокупные активы за вычетом совокупных обязательств, долгов.

2. Эффективная стоимость – это стоимость имущества с точки зрения его настоящего владельца, равная большей из двух величин – потребительской стоимости имущества для данного владельца и стоимости реализации имущества.
3. Чистая стоимость реализации – расчетная величина выручки от продажи актива за вычетом затрат по продаже.
4. Справедливой стоимостью, как правило, является действующая цена на активном рынке аналогичного имущества, расположенного на той же территории, находящегося в том же состоянии, и на которое распространяются схожие условия договоров.
5. Рыночная стоимость: это расчетная величина, определяемая с помощью утвержденных стандартами оценки процедур доходного, сравнительного и затратного подходов (а также иных принятых методов) для гипотетического финансового покупателя без учета синергетических эффектов.
6. Справедливая стоимость – это рыночная стоимость при условии, что под рынком понимается не только активный рынок (биржевой, дилерский или иной рынок с участием посредников), но и неактивный, сделки на котором совершаются нерегулярно, но при этом выполняются условия, рассмотренные выше.
7. Стоимость чистых активов в адекватных оценках (рыночная, справедливая, залоговая, ликвидационная и др.).
8. Стоимость чистых пассивов в адекватных оценках (балансовая, рыночная, справедливая, залоговая и др.).
9. Стоимость специфических чистых пассивов.

Между стоимостью предприятия и риском существует связь, определяемая уравнением:

$$\text{Стоимость предприятия} = \frac{\text{Будущие денежные потоки}}{\text{Затраты на капитал}} + \text{Перспективы роста} + \text{Латентная стоимость}$$

[Материальная стоимость] [Добавочная стоимость] [Латентная стоимость]

Риску подвержены все три составные части:

- будущие денежные потоки;
- перспективы роста (стратегия обычно предусматривает три варианта развития с определенной степенью вероятности);

латентная стоимость, стоимость, определяемая под влиянием факторов с определенным запаздыванием (с определенной степенью риска или неопределенности)

На каждый элемент этого уравнения способны повлиять различные типы риска. В основе риск-стратегии должно лежать понимание того, как риск влияет на ключевые факторы увеличения стоимости и как велико это влияние. Это идет вразрез с методом оценки рисковой стоимости (VaR). Вопрос заключается не в том, сколько стоимости будет защищено после устранения риска, а в том, сколько стоимости можно создать, удерживая риск [110].

Для этих целей могут быть использованы производный балансовый отчет интегрированного риска, стохастический производный балансовый отчет.

Для управления и контроля рисковой стоимостью, т.е. создаваемой стоимости при удержании риска целесообразно использовать производный балансовый отчет рисковой стоимости.

В методике предусмотрены учетные механизмы сформированные следующими видами:

- традиционные;
- инжиниринговые;
- транзакционные.

Учетные механизмы управления и контроля собственностью рассматриваются комплексно:

- управленческие и контрольные процессы;
- система оценки;
- условия использования учетных механизмов контроля;
- учетные механизмы управления и контроля;
- внедрение системы мониторинга.

В целом эффективная система механизмов контроля собственности может быть представлена данными рисунка 3.5.

Стратегический контрольный инструментарий позволяет решить проблемы:

- обеспечение прироста собственности организации;
- эффективное развитие деятельности предприятия;
- организация контроля зоны и маржи финансовой безопасности.

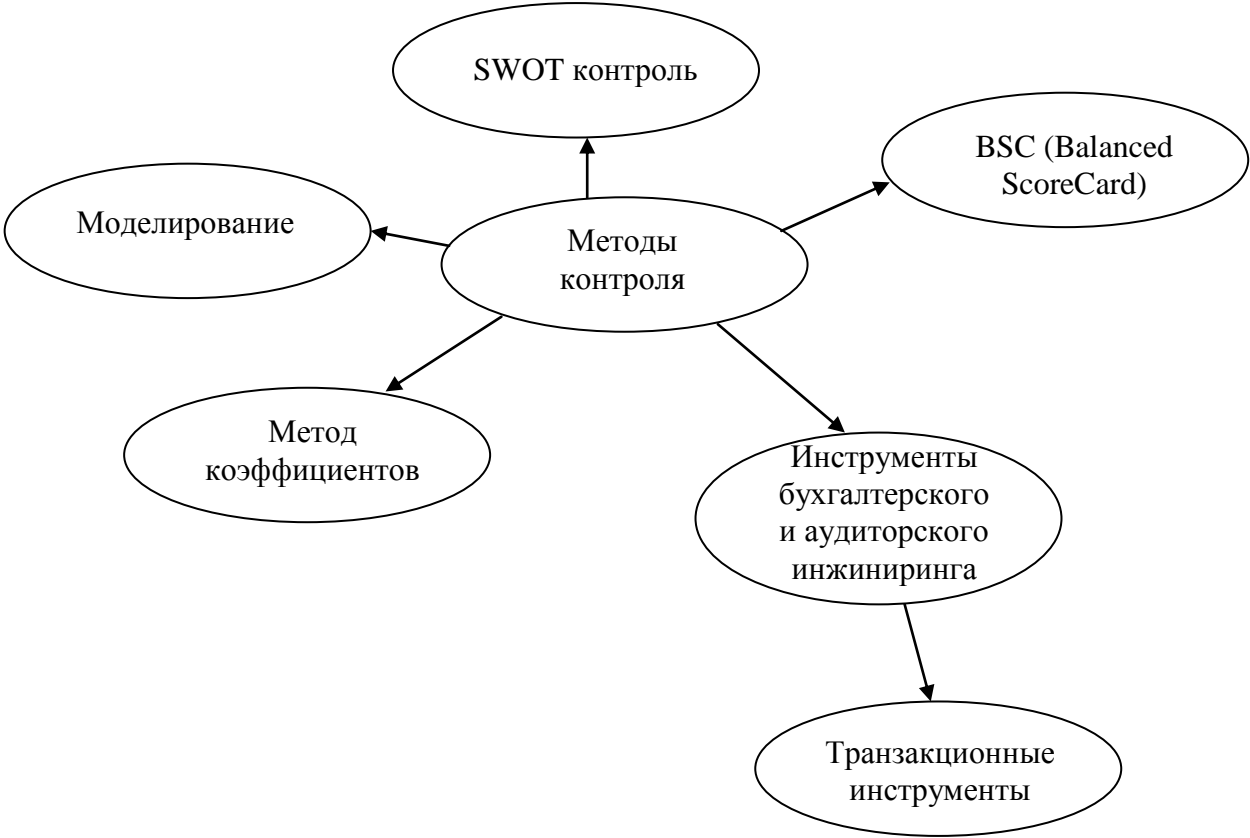


Рисунок 3.5 - Система механизмов контроля собственности.

Технологии контроля может быть представлена следующими итерациями:

1-я итерация: контроль альтернативных стратегических данных.

2-я итерация: контроль фактических данных.

3-я итерация: факторный контроль.

4-я итерация: регулирующий контроль.

Базовая система аудиторского контроля построена на структуре бухгалтерского и производных балансовых отчетов с точки зрения аудиторского контроля:

- имущественный комплекс (бухгалтерский баланс);
- чистые активы (инжиниринговые и транзакционные механизмы);
- чистые пассивы (инжиниринговые и транзакционные механизмы контроля).

1-я итерация технологии контроля представлена стратегическими данными, т.е. альтернативными стратегиями, полученными по данным стратегического производного балансового отчета.

По материалам ООО "Строймастер" рассчитан стратегический производный балансовый отчет (таб. 3.4)

2-я итерация направлена на обеспечение контроля по данным инжиниринговых и транзакционных производных балансовых отчетов (органический, сегментарный, градуалистический, стохастический производные балансовые отчеты).

3-я итерация представлена факторным контролем, позволяющим определить влияние факторов:

- физический объем;
- структура собственности;
- амортизация;
- рыночная стоимость;
- справедливая стоимость.

4-я итерация: регулирующий контроль:

- изменение резервной системы, определяемое по данным хеджированного производного балансового отчета;
- риски, контролируемые на базе использования интегрированного риска и стохастического производного балансового отчета.

Методика контроля собственности ориентирована на определение и контроль зоны безопасности путем соизмерения фактических и стратегических данных с контролем влияния факторов:

- физический объем, амортизация, структурных сдвигов, рыночной и справедливой цены.

Маржу безопасности необходимо соизмерять с учетом фактических данных с нормативными стратегическими и бенчмаркингowymi с определением влияния факторов: изменения резервной системы; изменение рисков ситуаций.

Разработанная методика «Стратегический контроль собственности» обеспечивает организацию контроля капитала и собственности на базе использования разделов: модель стратегического развития предприятия; стоимость действующего предприятия; правовое регулирование собственности; альтернативные оценки; учетные механизмы управления и контроля собственности (традиционные, инжиниринговые, транзакционные); технология контроля (стратегические данные, фактические данные, факторный контроль, регулирующий контроль: резервная система, риски); зона безопасности (активная, пассивная, нейтральная); маржа безопасности (нормативная, стратегическая, бенчмаркингoвая, фактическая).

Таблица 3.4 -Стратегический производный баланс

Баланс активов и пассивов на 01.01.2012 г.		Корректировочные записи		Скорректированный баланс		Стратегические записи		Стратегический баланс		Гипотетические записи		Стратегический производный баланс	
Разделы и показатели	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы	Сумма
I. Необоротные средства	11600		1) 1300	I.	10300			I.	10300		12) 10300	I.	-
II. Оборотные средства	27900	3) 1100	4) 350	II.	28650	10) 950		II.	29600	11) 30500 12) 9300	11) 29600 13) 13300 14) 2900	II.	23600
III. Чистые активы акционеров	29300	1) 1300 2) 800 4) 350	3) 1100	III.	27950	5) 700 6) 2400 7) 1200 9) 300	8) 200 10) 950	III.	24500	12) 1000 13) 600 14) 200	11) 900	III.	23600
IV. Долгосрочные обязательства	2000			IV.	2000		5) 700	IV.	2700	14) 2700		IV.	-
V. Оборотные обязательства	8200		2) 800	V.	9000	8) 200	6) 2400 7) 1200 9) 300	V.	12700	13) 12700		V.	-
Баланс	39500	3550	3550	Баланс	38950	5750	5750	Баланс	39900	57000	57000	Баланс	23600
Чистые активы	29300				27950				24500				-
Чистые пассивы	-				-				-				23600
Результат стратегии	-				-1350				-3450				-900

3.2 Совершенствование инструментария ситуационного контроля деятельности строительных организаций

Ситуационный контроль в полной мере как одно из основных направлений деятельности сложился в 70-х годах XX века с появлением управленческого и стратегического аудита, аудита эффективности, ситуационного учета (О. И. Кольвах [71], Лесняк И.В.[87]), фракталов времени (М.Кастельс [61], Г. Е. Крохичева [76] и др.).

Одной из поворотных точек в создании системы ситуационного контроля является появление учета и контроля по видам деятельности, по которым необходимо было подводить итоги деятельности в разных экономических ситуациях.

За указанный период в области ситуационного учета ряд определяющих положения.

Обоснована логика проведения ситуационного анализа и контроля, включающая:

- организационное обеспечение;
- методическое обеспечение (структурированный план счетов);
- системы ситуационного учета;
- система показателей;
- оценка;
- методическое обеспечение;
- техническое и программное обеспечение;
- эффективность ситуационного анализа и контроля/

Параллельно с разработкой систем ситуационного учета и контроля проходил процесс разработки и внедрения международных и российских стандартов в области применения инжиниринговых механизмов и компьютеров в аудите.

А. Международные стандарты:

- Аудит в среде компьютерных информационных систем.

- Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ним вопросы.
- Методы аудита с помощью компьютеров.
- Среда ИТ – автономные персональные компьютеры.
- Среда ИТ – онлайн-овые компьютерные системы.
- Среда ИТ – системы баз данных.

Б. Российские стандарты:

- Аудит в условиях компьютерной обработки данных.
- Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационных систем.
- Проведение аудита с помощью компьютеров.

Используются широко самые разнообразные инструменты финансового менеджмента:

- на инструменты разработки финансовой стратегии;
- на инструменты финансового анализа;
- на инструменты планирования финансовой деятельности;
- на инструменты стимулирования реализации принятых управленческих решений в области финансовой деятельности;
- на инструменты контроля за реализацией принятых управленческих решений в области финансовой деятельности;
- управление инвестициями систем КРІ или ключевые показатели эффективности.

С учетом этих позиций и чрезвычайной актуальности ситуационного управления и контроля диссертантом разработана и апробирована методология ситуационного контроля строительной деятельности (рис. 3.6).

Методика ситуационного контроля ориентирована на использование следующих объектов ситуационного контроля:

I. Предприятие:

- виды деятельности;

- направления стратегической активности, разрабатываемые в соответствии с моделью развития отрасли и предприятия;
- экономические ситуации.

II. Внутренние сегменты:

- структурные подразделения;
- центры ответственности;
- экономические ситуации.

III. Бизнес-сегменты:

- стратегическая модель развития;
- экономические ситуации.

Ситуации, события, факты хозяйственной деятельности рассматриваются в логической последовательности:

Ситуация А: событие 1; событие 2; событие 3.

Ситуация Б: событие 1; событие 2; событие 3.

Ситуация В: событие 1; событие 2; событие 3.

Расчет критического объема и запаса финансовой прочности при изменении параметров бизнеса представлен в таблице 3.5.

Каждое событие характеризуется комплексом деловых операций и фактов хозяйственной деятельности.

Методика ситуационного контроля определяется следующими блоками:

- критерии контроля;
- принципы;
- размерность контроля;
- оптики контроля;
- структурированный план счетов;
- системы аудита;
- методическое обеспечение (итеративный менеджмент);
- аудиторский инструментарий;



Рисунок 3.6 - Методика ситуационного контроля строительной деятельности

- технология ситуационного аудита;
- результаты контроля;
- принимаемые решений.

Таблица 3.5 - Расчет критического объема и запаса финансовой прочности при изменении параметров бизнеса (производство битумной мастики), руб.

Показатели	Бюджет	Сокращение объема на 20%	Снижение цены на 10%	Увеличение постоянных расходов на 10%
Выручка, руб.	829175	663396	746267	829175
Объем производства, кг	70270	56220	70270	70270
Цена, руб./кг	11,8	11,8	10,62	11,8
Переменные затраты, руб./кг	8,28	8,28	8,28	8,28
Маржинальный доход, руб./кг	3,52	3,52	2,34	3,52
Постоянные затраты, руб.	115789	115789	115789	127368
Критический объем, кг	32900	32900	49480	36180
Критический объем, руб.	388220	388220	525478	426924
Запас финансовой прочности, %	53	41,5	29,6	48,5
Прибыль, руб.	131558	82105	48642	119971
Рентабельность, %	15,9	12,4	6,5	14,5

Методика ситуационного аудиторского контроля сформирована ситуациями, событиями и деловой операцией, в разрезе которых определяются результаты в виде чистых пассивов в справедливой оценке, что позволяет получить результаты ситуационного аудита:

- бухгалтерский баланс (чистые активы в балансовой оценке) (+0,8 млн. руб.);
- скорректированный баланс в исторической оценке (+2,0 млн. руб.);
- ситуационный производный балансовый отчет в справедливой оценке (+3,5 млн. руб.);

– стратегический ситуационный производный балансовый отчет (+5,0 млн. руб.).

Расчет влияния ситуационных факторов на стоимость строительного предприятия представлен в таблице 3.6.

Таблица 3.6 -Расчет влияния ситуационных факторов на стоимость строительного предприятия

Ситуационный фактор	Алгоритм расчета	Расчет	Размер влияния .
Инфляция	$\Delta СК = ЧА_{ск} \cdot K_{и} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{466510}{306510} \right) - 306510$	+160000
Агрегаты резервной системы	$\Delta СК = ЧА_{ск} \cdot K_{рс} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{756510}{306510} \right) - 306510$	+450000
Риски	$\Delta СК = ЧА_{ск} \cdot K_{р} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{66510}{306510} \right) - 306510$	-240000
Платежеспособность	$\Delta СК = ЧА_{ск} \cdot K_{п} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{241510}{306510} \right) - 306510$	-65000
Внешние факторы	$\Delta СК = ЧА_{ск} \cdot K_{вф} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{356510}{306510} \right) - 306510$	+50000
Синергетический эффект	$\Delta СК = ЧА_{ск} \cdot K_{сэ} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{1106510}{306510} \right) - 306510$	+800000
Итого	$\Delta СК = ЧА_{стр} - ЧА_{ск}$	$306510 \cdot \left(\frac{1461510}{306510} \right) - 306510$	+1155000

Ситуационный аудиторский контроль представлен соответствующими принципами организации аудиторского контроля:

- оценка регулирующего воздействия на справедливую стоимость предприятия;
- целостность;
- структуризация и архитектура контроля;
- всесторонность;
- целенаправленность;
- согласованность;
- системность;

– комплексность.

Используя данные таблицы 3.6 составим ситуационный отчет (таб. 3.7).

Выделяем 5 измерителей в учете и контроле (рис. 3.7), что повышает информационную емкость аудита, что позволяет при его проведении учитывать время, оценку, ситуации, виды деятельности, фракталы времени.

Таблица 3.7- Ситуационный отчет

Факторы изменения собственности	Величина собственного капитала	Размер влияния	В %
Исходные данные	644860		
Корректировки	306510	-338350	52,5
Ситуационные факторы, в т.ч.	1461510	+1155000	376,8
- инфляционная составляющая		+160000	
- хеджированная составляющая		+450000	
- рискованная составляющая		-240000	
- иммунизационная составляющая		-65000	
- стратегическая составляющая		+50000	
- синергетическая составляющая		+800000	
Ценовые факторы	810000	-651510	44,6
Итого		+165140	25,6

Оптики контроля определяются следующим комплексом факторов:

- а) направленность контроля на решение определенных задач стоящих перед страной, отраслью, предприятием. Так, например, в частных школах США³ в соответствии с планом счетов возможно использовать одну из двух оптик:
- социальная оптика, направленная на решение социальных проблем образования и, в первую очередь, с точки зрения учета финансирования, где используются модифицированные варианты определения результата (расходы по начислению, а финансирование по оплате) и определение формального монизма;
 - финансовая оптика, ориентированная на формальный плюрализм, т.е. на использование нескольких способов определения финансового результата (по данным балансовых счетов; разница между доходами и расходами по

³ В США используется более 200 отраслевых планов счетов всех 4-х оптик (социальная, финансовая, производственная, специализированные), что позволяет решить многие задачи в масштабах отрасли (промышленность, потребкооперация, государственные, частные и религиозные школы, военные организации и др.).

элементам, скорректированных на изменение остатков всех ресурсов за период; по данным транзакционного учета);

б) использование системы алгоритмов, т.е. последовательности отражения расходов, затрат, доходов и определения финансового результата;

в) способами определения финансового результата и его контроля (формальный монизм, дуализм, плюрализм, по видам деятельности, направлениями стратегической активности, транзакционным процессам: резервная система, риски, финансовое состояние и др.)

МЕТОДЫ АУДИТА				
Кассовый	Начисления		Модифицированный (более 10)	
План счетов финансового учета		План счетов стратегического учета		
		План счетов управленческого учета		
Структурированный план счетов финансового учета				
ИЗМЕРИТЕЛИ				
Время	Оценка	Ситуации	Виды деятельности	Фракталы
Двухмерная бухгалтерия				
Трехмерная бухгалтерия				
Четырехмерная бухгалтерия				
Пятимерная бухгалтерия				

Рисунок 3.7- Модель размерности учета [185].

Ситуационный аудиторский контроль ориентирован на использование структурированных планов счетов, которые появились более 30 лет назад в процессе анализа информационных систем и планов счетов высокой информационной емкости в размерах от 40 тыс. до 1 млн. учетно-аналитических позиций.

Для структурированных планов счетов характерно сочетание структурированной, активной, интегрированной архитектуры, функционирующих на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга, в целях создания эффективной системы информационного обеспечения

принятия оперативных, тактических и стратегических решений в целях обеспечения ситуационного контроля.

Ситуационный аудиторский контроль направлен на создание системы аудита эффективности:

- а) бюджетный;
- б) коммерческие виды аудита эффективности:
 - финансовый;
 - управленческий;
 - стратегический.

Аудит эффективности появился в коммерческих организациях после 2-й мировой войны и связан с реализацией комплекса финансовых управленческих и стратегических задач по повышению рыночной стоимости предприятия, как основного показателя деятельности.

Затем с созданием системы национальных счетов, а самое главное, системы бюджетного учета, ориентированной на стоимость, была создана система эффективности использования в бюджетной системе.

Лауреат Нобелевской премии по экономике английский бухгалтер и статистик Роберт Стоун создал систему национальных счетов, ориентированную на стоимость: Англии в целом, графств, муниципалитетов [67].

В Великобритании, Национальное контрольно-ревизионное управление, контролируя финансовую деятельность правительственных ведомств, он следит за экономичностью и эффективностью их расходов, приводящих к изменению стоимости соответствующих бюджетных структур.

В Германии Федеральная счетная палата акцентирует внимание также на изменение стоимости в процессе осуществления контроля и проверки расходов, обязательств по осуществлению расходов, которые могли бы иметь финансовые последствия для имущества и долгов, а также соответствия деятельности правилам экономности, рациональности, эффективности

хозяйствования федеральных органов власти, и прежде всего самого правительства.

В России аудит эффективности начал развиваться с бюджетных организаций, где он еще не нацелен на изменение собственности, в коммерческих же организациях аудит эффективности ориентирован на изменение собственности в виде агрегированных и дезагрегированных показателей в адекватных ценах (чистые пассивы и активы).

Методическим обеспечением ситуационного контроля представлено в виде системы интерактивного менеджмента, т.е. моделирования желаемого будущего в виде стоимости чистых активов в рыночной и чистых пассивов в справедливой стоимости, и итерационное приближение (пошаговое) приближение архитектуры бизнеса к этому состоянию.

Ситуационный аудиторский контроль позволяет решить следующие проблемы (рис. 3.8).

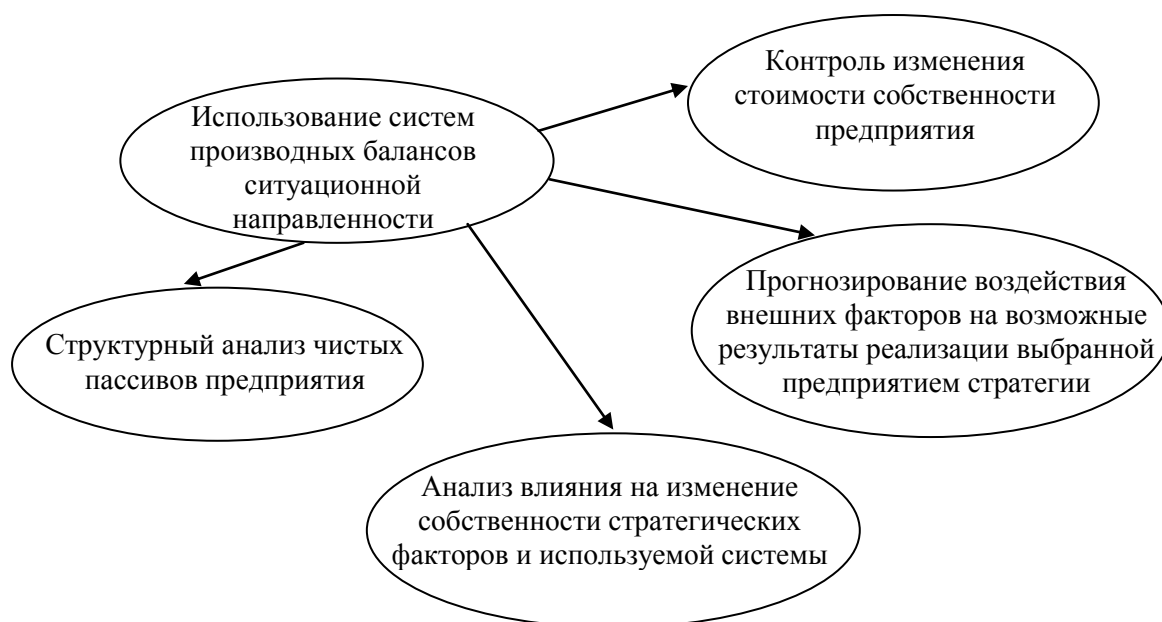


Рис. 3.8 Использование системы производных балансовых отчетов ситуационного направления.

Технологию ситуационного аудита обеспечивает:

- начальный оператор (мега-счет, характеризующий основное балансовое уравнение);
- корректировочные контрольные проводки;

- ситуационные контрольные проводки;
- синергетические контрольные проводки;
- конечный оператор (чистые активы и чистые пассивы).

Общая организационная схема ситуационного контроля представлена на рисунке 3.9.



Рисунок 3.9 - Общая организационная схема ситуационного контроля [91]

Методика ситуационного аудиторского контроля характеризуется результатами контроля:

- изменения в мега ситуации, определяется к изменению чистых активов и чистых пассивов за период и влияние факторов, оказавших влияние на это изменение (активы, капитал, обязательства);
- зоны ситуационного риска:
 - а) активная – наличие свободных активов;

- б) пассивная – недостаточность источников;
 - в) нейтральная – равенство активов и источников.
- маржа безопасности (прогнозная, фактическая), определяемая как разница между прогнозным и фактическим состоянием и фактическим и бенчмаркинговым состоянием.

По результатам контроля принимаются решения в виде соответствующих альтернатив соответствующего оперативного, тактического и стратегического поведения: агрессивное; умеренно-агрессивное; умеренное; консервативное; осторожное; экстра-осторожное.

Ситуационный контроль стоимости строительного предприятия представлен в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Ситуационный контроль стоимости строительного предприятия

Нулевой отчет по данным 2012 г. тыс. руб.			
Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Денежные средства	62985	Уставный капитал	39644
		Резервный капитал	1982
		Нераспределенная прибыль	21359
Баланс	62985	Баланс	62985
Нулевой отчет по данным 2013 г. тыс. руб.			
Денежные средства	59983	Уставный капитал	39644
		Резервный капитал	1982
		Нераспределенная прибыль	18357
Баланс	59983	Баланс	59983
Сравнительная характеристика данных нулевых отчетов			
Показатели	Чистые активы	Чистые пассивы	Контроль
2012	54832	62985	8153
2013	54925	59983	5058
Эффект	93	-3002	-3095

Разработанная и апробированная диссертантом методика ситуационного контроля ориентирована на объекты контроля трех уровней:

I. Предприятие: виды деятельности; направления стратегической активности; экономические ситуации.

II. Внутренние сегменты: структурные подразделения; центры ответственности; экономические ситуации.

II. Бизнес-сегменты: стратегическая модель развития; экономические ситуации.

Объекты аудиторского контроля определяются системной методикой в виде блоков: аудиторские критерии; принципы, главнейшим из которых является оценка регулирующего воздействия экономической ситуации; размерность контроля; оптики контроля (социальная, финансовая, производственная, специальные); структурированный план счетов; системы аудита; методическое обеспечение; аудиторский инструментарий; технология ситуационного аудита; результаты контроля (изменения в стоимости чистых активов и пассивов в адекватных оценках, зона ситуационного риска (активная, пассивная, нейтральная) и маржа безопасности (прогнозная, фактическая); принимаемые решения (альтернативные стратегии управления аудируемыми экономическими ситуациями).

3.3. Контрольное обеспечение учета транзакционных объектов в деятельности строительных организаций

Расширение форм и методов бухгалтерского учета привело к появлению транзакционного учета и контроля, основная цель которого сводится к предвидению делаемого будущего строительного предприятия и разработка этапов к его приближению.

При транзакционном учете строительной деятельности объектами могут быть стоимость, резервная система строительной организации и др.

Решение всех этих и других проблем обеспечивается изменением структуры прогнозирования, учета в направлении интеграции, адаптации, изменения используемых инструментов. Для этих целей, необходимо модернизировать методику транзакционного контроля.

Методика транзакционного контроля учета деятельности строительных организаций направлена на создание системы контроля укрупненными стратегическими направлениями (рис.3.10).



Рисунок 3.10- Методика транзакционного контроля учета деятельности строительных организаций

Укрупненными объектами транзакционного контроля будут выступать: общая стратегия; учет собственности, капитала; контроль ресурсного потенциала; контроль безопасности предприятия: резервная система, риски, зоны финансовой безопасности.

Ориентация транзакционного контроля направлена на экономические изменения и прогнозирование желаемого будущего.

Внедрение инструментов инжинирингового и транзакционного типа может привести к смене власти на микро-, мезо- и макроуровне.

Потребность по определению результатов по укрупненным стратегическим направлениям определяется появлением категорий транзакционных издержек введенных в экономический оборот Р. Коузом получившим премию Нобеля по экономике в 1991 году за открытие им и пояснение значения стоимости сделок и права собственности для институциональной структуры, и функционирования предприятий в условиях, когда транзакционные издержки в условиях фирмы меньше, чем в рыночной экономике, функционирующей без институциональной единицы [74].

Расчет неопределенности под влиянием изменения внешних условий на базе алгоритмов и инструментов инжинирингового и транзакционного типа представлен в таблице 3. 9.

Таблица 3.9 – Расчет неопределенности под влиянием изменения внешних условий

Внешний фактор	Внешние условия фактора	Финансовый результат «Стройинвест», тыс. руб.	Оцениваемая вероятность	Ожидаемое значение, тыс. руб.	Отклонение фин. результата от ожидаемого значения
Колебания количества заказов на строительные-ремонтные работы	Количество заказов снижается	$60\ 000 - 90\ 653 = -30\ 653$	0,1	-3 065,3	- 35 251
	Количество заказов низкое	$70\ 000 - 90\ 653 = -20\ 653$	0,2	-4 130,6	- 25253
	Количество заказов растёт	$100\ 000 - 90\ 653 = +9\ 347$	0,5	4 637,5	+ 13 947
	Количество заказов очень высокое	$150\ 000 - 90\ 653 = +59\ 347$	0,2	11 869,4 Итого: + 9 347	+ 49 575

На базе методики контроля стратегических изменений разработаны разделы стандарта "Стратегический транзакционный контроль":

- стратегическая парадигма возможного успеха;
- стратегия квантовых скачков;

- процесс градуалистических изменений;
- контролируемые показатели;
- контрольное обеспечение процесса;
- итерации транзакционного контроля;
- анализ результатов контроля;
- желаемое будущее: этапы приближения.

Для согласованности действий фирмы с турбулентностью внешней среды в стратегическом контроле необходимо корректировать три процесса на базе использования механизмов инжинирингового и транзакционного контроля:

- турбулентность внешней среды (повторяющаяся, увеличивающаяся, меняющаяся и т.д.);
- стратегическая агрессивность (стабильная, реактивная, упреждающая, предпринимательская, креативная);
- способность к реагированию (адаптация к изменениям, стремление к знакомым, взаимозависимым, новым изменениям).

На отдельных этапах реализации контроля необходимо контролировать квантовые скачки для устранения противоречий, т.к стратегия квантовых скачков строится на посылке, что хотя стратегия и должна оставаться постоянно, но тем не менее

- постоянность изменений;
- постоянность стратегии;
- использование трех стратегических вариантов развития.

В результате появилась стратегия квантовых скачков, базирующейся на современной информационной базе, необходимости постоянным управлением изменениями.

Э. Кемпбелл предлагает корпоративным менеджерам рассматривать решение синергетических задач как последовательность целенаправленных интервенций, направленных на обнаружение особых видов синергизма. По

мнению ученого, менеджеры должны периодически анализировать организационные установки относительно синергизма и уровень реализации его потенциала. Но он рассматривает синергетический эффект как результат множества специфических, тщательно обдуманных и нацеленных инициатив, а не радикальных организационных изменений, ограничения значительных автономий СБЕ или громких призывов "поддержать четь семьи" [67].

Р. М. Кантер и К. Бартлетт рассматривали роль центра в управлении процессом постепенных, последовательных изменений в определении синергетического эффекта [67].

Агрегированные и дезагрегированные показатели собственности и капитала выполняют ролевую функцию инжинирингового и транзакционного контроля:

- критерий принятия оптимальных управленческих решений;
- основа реализации социальной миссии организации;
- характеристика уровня организации учета и системы внутреннего контроля;
- критерий эффективности, рентабельности деятельности организации (роста стоимости организации);
- основной внутренний источник формирования финансовых ресурсов организации;
- защитный буфер от угрозы банкротства;
- источник удовлетворения потребностей (ожидания) различных партнерских групп;
- характеристика инвестиционной привлекательности организации;
- контролируемые показатели в условиях использования инжиниринговых и транзакционных механизмов.

Контрольные процессы транзакционного менеджмента обеспечиваются:

- структурированным планом счетов;

- алгоритмами;
- показателями;
- учетно-контрольными точками.

В качестве начального оператора могут использоваться: разделы баланса любого вида, разделы плана счетов, виды деятельности, бизнес-сегменты, центры ответственности, мега-счета и др.

Корректировочные транзакции сформированы корректировочными процедурами, производимыми с помощью агрегированных проводок для уточнения начального оператора с получением корректировочного транзакционного производного балансового отчета.

Градуалистические транзакции обеспечивают организацию контроля стратегических изменений и определения синергетического эффекта.

Семантические транзакции предназначены для поэтапного определения желаемого будущего предприятия в виде стоимости агрегированных и дезагрегированных показателей собственности.

Гипотетические процедуры строятся на ценовой реализации активов и удовлетворения обязательств и получения гипотетического производного балансового отчета.

Результатами контроля в предложенной методике выступают чистые активы и чистые пассивы полученные последовательно используя следующие агрегаты:

- заключительный оператор;
- отклонения;
- факторы;
- приближение к желаемому будущему.

Показатель СЧА может быть использован для оценки эффективности деятельности арбитражного, конкурсного, внешнего управляющих. Данные показатели рассчитаны на примере ООО «ГПЗ-10» (таб.3.10).

Таблица 3.10- Данные о показателях, характеризующих эффективность использования собственности на ООО «ГПЗ- 10»

№	Показатели	01.01.12	01.02.12	01.03.12	01.04.12	01.05.12	01.06.12
п/п							
1.	Стоимость чистых активов, тыс. руб.	5634	3397	3297	3290	2798	1536
2.	Соотношение между активами и обязательствами	9,83	5,29	5,10	4,54	3,41	2,21
3.	Удельный вес уставного капитала в СЧА	48,2	79,9	82,4	82,5	97	177
4.	Коэффициент текущей ликвидности (норма коэффициента не менее 2)	0,60	0,47	0,46	0,43	0,25	0,28
5.	Коэффициент обеспеченности собственными средствами	-0,83	-1, 1	-1,18	-1,35	-2,98	-2,51

Соотношение между активами и обязательствами позволяет установить основной показатель платежеспособности, т.е. стоимость активов, приходящихся на 1 руб. обязательств по балансовой оценке. Данный показатель имеет тенденцию к снижению.

Стратегическая стоимость предприятия определяется и контролируется по данным стратегического производного балансового отчета.

Разработанная и апробированная методика транзакционного контроля учета деятельности строительных организаций обеспечивает управление и контроль укрупненными транзакционными объектами и процессами (общая стратегия, стратегия управления собственностью, интеллектуальным капиталом, ресурсным потенциалом, стратегической безопасностью и др.) для чего предназначены разделы:

- стратегическая парадигма возможного успеха;

- стратегия квантовых скачков;
- процесс градуалистических изменений;
- контролируемые показатели;
- контрольное обеспечение процесса;
- итерации транзакционного контроля (начальный и конечный операторы, корректировочный, градуалистический, семантический, гипотетический производные балансовые отчеты);
- анализ результатов контроля;
- этапы приближения к желаемому будущему предприятия в виде стратегической, градуалистической (постепенное изменение) и семантической (синергетический эффект) стоимости.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе проведенных исследований разработаны методические рекомендации по организации и совершенствованию учета и контроля в строительных организациях.

Предложены методические принципы финансового учета в строительстве, обеспечивающие адаптацию и эффективное функционирование международных стандартов финансового учета и отчетности в российской системе финансового, налогового, управленческого и стратегического учета

Международная система финансового учета решает ряд задач, главная из которых является обеспечение продолжения деятельности предприятия, недопущение финансовой катастрофы: сбалансированность интересов участников рынка; использование методов амортизации; определение финансового состояния, использование наименьшей из двух оценок остатков ресурсов; использование принципа импаритета, прозрачное определение финансового результата путем корректировки затрат по элементам; при списании.

Качество системы учета, создаваемое на базе МСФО определяется: в области финансового учета: эффективным использованием, индивидуальным и групповым воздействием; в области интегрированного управленческого учета управления ресурсами; в сфере стратегического учета управления факторами внешнего воздействия; в области контроля финансовых результатов, собственности, результатов по видам деятельности.

Механизм адаптации финансового учета в соответствии с МСФО строительной отрасли России сгруппирован в 4 укрупненные системы. Пересчет российской отчетности производится по поэлементному учету с корректировочными записями: ГААП; МСФО; стандарты стран-партнеров. Финансовый учет организованный по доходной направленности с использованием 30-го счета, предназначен для учета затрат по элементам, дает возможность организовать учет по функциям.

Финансовый результат определяется вычитанием из доходов затрат по элементам и корректировочного полученного результата на изменение остатков ресурсов за период.

Контроль производится методами инвентаризации, использованием учетно-контрольных точек и нулевых балансов.

Международная система финансового учета определяется как интегрированный комплекс, построенный на элементах затрат, первичном и вторичном распределении ресурсов, определении общего и детализированного финансового результата и обеспечивающая интеграцию финансового, налогового, управленческого и стратегического учета.

Исходя из этих позиций разработана методика финансового учета в строительстве по принципам МСФО.

Экономической базой, рекомендуемой методики международного финансового учета, являются элементы, предлагаемые к использованию для всех способов организации и участников строительного процесса.

В соответствие с предложенной методикой оценивать основные средства и товарные запасы можно не выше стоимости приобретения.

В международном учете такой метод называется строгим принципом заниженной оценки.

В результате создается система, обеспечивающая эффективное функционирование финансового, налогового, управленческого и стратегического учета в соответствии с принципами международного учета.

Рекомендована логическая схема функционального анализа в системе контроля затрат строительной продукции, ориентированная на виды деятельности (функции) строительной организации (виды основной деятельности, бизнес-процессы, групповые, ключевые, поддерживающие, клиентские виды деятельности) Схема обеспечивает организационно-методическую основу контроля затрат инвестиционно-строительной деятельности в разрезе функций, объектов и заказчиков строительной

организации, направленная на оценку резервов снижения затрат, роста добавленной стоимости и эффективности.

Схема функционального анализа для целей контроля затрат в строительстве основана на использовании инструментов аналитического инжиниринга в виде экономического механизма функционального баланса с соответствующей аналитичностью: виды деятельности, функции, звенья цепочки ценностей и т.д.

В основе использования функционального метода в стратегическом анализе в строительстве лежит соответствующая группировка видов деятельности строительной организации, и соответствующая база распределения затрат по видам деятельности, объектам и клиентам. Предложенные рекомендации ориентируют на решение стратегических вопросов о пересмотре цен, управлении ценообразованием на строительную продукцию, перераспределении ресурсов, интеграции или дезинтеграции, перестройке цепочки создания ценности, аутсорсинге и т.п. по результатам стратегического функционального анализа.

Разработаны практические рекомендации по использованию методики контроля строительной деятельности направленные на обеспечение финансового, управленческого и стратегического контроля финансового состояния, собственности, платежеспособности, резервной системы, экономических ситуаций и рисков операций

Система контроля представляет из себя план организации, включающий показатели контроля, механизмы контроля, технологию контроля.

При создании методики контроля строительной деятельности необходимо обеспечить соответствие проектируемой системы контроля условиям мирового финансового кризиса и использовать современные инжиниринговые методы и инструменты контроля.

Методика контроля ориентирована на следующие виды и объекты:

- I. Финансовый контроль: финансовое состояние; собственность; риски.

II. Управленческий контроль: финансовое состояние; платежеспособность; экономические ситуации; резервная система; риски; изменения; реорганизационные процессы.

III. Стратегический контроль: общая стратегия; собственность; инновации; венчурный капитал; денежные потоки; правительственная помощь; рискованные ситуации.

Управленческий контроль организуется по центрам ответственности/инвестиций, собственности, доходов, финансовой ответственности и др.

Методика контроля строительной деятельности состоит из системности контроля, системы ограничений, функций контроля, показателей контроля, механизма контроля, технологией контроля и принимаемыми решениями.

Высшим уровнем системы контроля является комплексное рассмотрение финансового, управленческого, стратегического контроля с точки зрения концепции бухгалтерского учета и контроля инвестиционно-строительной деятельности с позиций: тип используемого бизнеса; иерархии выгод; адаптивной эволюции; системы финансового, управленческого и стратегического учета; информационных систем и информационного поля деятельности; системы ограничений и допущений; управление и контроль эффективности изменений; принятие решений.

Вторым уровнем выступает бухгалтерская модель учета и контроля строительной деятельности: выраженная в ценообразовании, инструментах бухгалтерского инжиниринга; использование информационных систем в рамках финансового, управленческого и стратегического учета; управление финансовым положением и реорганизационными процессами.

Третий уровень: показатели, механизмы контроля и технология контроля.

Технические уровни контроля включают внутренний аудит, внешний аудит, аудит по видам деятельности.

Разработанная и апробированная методика контроля строительной деятельности направлена на обеспечение финансового, управленческого и стратегического контроля финансового состояния, собственности, платежеспособности, резервной системы, экономических ситуаций и рисков операций на базе использования блоков: системность контроля и ограничений; показатели контроля (чистые активы и пассивы, рискованные активы в адекватных оценках); механизм контроля (глобальные, нулевые и специализированные инжиниринговые инструменты); технология контроля, включающая начальный оператор (баланс или разделы и счета плана счетов), корректировочные, гипотетические и специализированные контрольные проводки, систему контрольных производных балансовых отчетов, зону безопасности (активная, пассивная, нулевая) и марж безопасности; принимаемые оперативные, тактические и стратегические решения.

Обоснована необходимость совершенствования учета и контроля строительной деятельности на основе методики ситуационного контроля ориентированной на объекты контроля трех уровней. Одной из поворотных точек в создании системы ситуационного контроля является появление учета и контроля по видам деятельности, по которым необходимо было подводить итоги деятельности в разных экономических ситуациях. Параллельно с разработкой систем ситуационного учета и контроля проходил процесс разработки и внедрения международных и российских стандартов в области применения инжиниринговых механизмов. Методика ситуационного контроля ориентирована на использование ситуационного контроля строительной организации по видам деятельности и направлениям стратегической активности в соответствии с экономическими ситуациями. Контроль внутренних сегментов предопределен структурными подразделениями и центрами ответственности.

Методика ситуационного аудиторского контроля сформирована ситуациями, событиями и деловой операцией, в разрезе которых

определяются результаты в виде чистых пассивов в справедливой оценке, что позволяет получить результаты ситуационного аудита.

Объекты аудиторского контроля определяются системной методикой в виде аудиторских критериев, принципов, главнейшим из которых является оценка регулирующего воздействия экономической ситуации; размерность контроля; системы аудита; методическое обеспечение; аудиторский инструментарий; технология ситуационного аудита; результаты контроля и маржа безопасности.

Модернизирована методика контроля учета деятельности строительных организаций, обеспечивающая управление и контроль укрупненными транзакционными объектами и процессами (общая стратегия, стратегия управления собственностью, интеллектуальным капиталом, ресурсным потенциалом, стратегической безопасностью и др.)

Расширение форм и методов управленческого и стратегического учета привело к появлению транзакционного менеджмента, транзакционного учета, транзакционного контроля, основная цель которого сводится к предвидению делаемого будущего предприятия и разработка этапов к его приближению. При этом объектами контроля выступают самые разнообразные позиции: стоимость предприятия; резервная система предприятия; использование интеллектуального капитала; определение и контроль транзакционных издержек.

Ориентация транзакционного контроля направлена на экономические изменения и прогнозирование желаемого будущего.

Полученное ожидаемое значение может быть использовано менеджментом ООО «Стройинвест» в условиях риска как ориентир при выборе сценариев развития предприятия в целом в разрезе соответствующих временных отрезков.

Для этих целей в контроле необходимо корректировать три процесса на базе использования механизмов инжинирингового и транзакционного

контроля: турбулентность внешней среды (повторяющаяся, увеличивающаяся, меняющаяся и т.д.); способность к реагированию (адаптация к изменениям, стремление к знакомым, взаимозависимым, новым изменениям).

Модернизированная методика контроля учета деятельности строительных организаций обеспечивает управление и контроль укрупненными транзакционными объектами и процессами за счет использования парадигмы возможного успеха, расчета контролируемых позиций.

Методика контроля учета деятельности строительных организаций позволит привести строительную организацию к желаемому будущему в виде стратегического и синергетический эффекта стоимости в виде показателей собственности.

В ходе диссертационного исследования научно обоснованы положения и рекомендации направленные на совершенствование современных методов и приемов контрольно – методического обеспечения учета деятельности строительных организаций.

В теоретическом плане обоснованы методические подходы к оценке эффективности бухгалтерской информации и формированию системы контроля, а также предложены методы решения проблем адаптации международных стандартов в деятельности строительных организаций.

Практическое значение имеет методика ситуационного контроля ориентированная на виды деятельности по направлениям стратегической активности в соответствии с экономическими ситуациями. Методика транзакционного контроля учета деятельности строительных организаций, ее функционирование позволит привести строительную организацию к желаемому будущему.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

- Акофф, Р. Акофф о менеджменте / Р. Акофф; пер. с англ. / под ред. Л.А. Волковой. – СПб.: Питер, 2002. – 448 с.: ил.
1. Акофф, Р. Планирование будущего корпорации / Р. Акофф; пер. с англ. – М.: Сирин, 2002. – 256 с.
 2. Акофф, Р. Планирование в больших экономических системах / Р. Акофф; пер. с англ. – М.: Советское радио, 1972. – 241 с.
 3. Аксенова, Е.А. Управленческий учет и контроль в дорожно-строительных организациях / Е.А. Аксенова. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 69 с.
 4. Ансофф, И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф; пер. с англ. / под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 1999. – 416 с.
 5. Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф; пер с англ. – М.: Экономика, 1989. – 519 с.
 6. Ансофф, И. Синергизм и деловые способности компании / И. Ансофф // Кемпбелл Э., Лачс К. Стратегический синергизм. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.
 7. Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчёрч; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.: ил.
 8. Арdziнов, В.Д. Ценообразование и сметное дело в строительстве / В.Д. Арdziнов. – СПб.: Питер, 2004. – 176 с.
 9. Аткинсон, Э.А. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг; пер. с англ. – М.: ИД "Вильямс", 2005. – 878 с.: ил.
 10. Бархатов А.Ц., Крюгер С.В. Нематериальные активы/Бухгалтерский учет. М.: ИД Дкашков и К, 2002. – 156 с.
 11. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности. // Бухгалтерский учет, № 5, 2001. – С. 67-68.

12. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация. / Пер. с англ. / Научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.: ил.
13. Бланк, И.А. Финансовая стратегия предприятия / И.А. Бланк. – Киев: Ника-Центр, Эльга, 2004.
14. Бланк, И.А. Управление активами / И.А. Бланк – Киев: Ника-Центр, 2000. - 720 с.
15. Богатая, И.Н. Стратегический учет собственности предприятия / И.Н. Богатая. – Ростов-н/Д: Феникс, 2001. – 320 с.
16. Богатая, И.Н. Учетные модели оценки стоимости фирмы / И.Н. Богатая. – Ростов-н/Д: Изд-во СКНЦ ВШ, 2001. – 240 с.
17. Богомолова, Е.В. SWOT-анализ: теория и практика применения / Е.В. Богомолова // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. - № 17. – С. 57-60.
18. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1997. – 864 с.
19. Бочаров, В.В. Финансовый инжиниринг / В.В. Бочаров. – СПб.: Питер, 2004. – 400 с.: ил.
20. Боумен, К. Стратегия на практике / К. Боумен; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2003. - 256 с.
21. Бранник, М. Стратегическое мышление и ИТС / М. Бранник // Информационные технологии в бизнесе / под ред. М. Желены. – СПб.: Питер, 2002. – 1120 с.
22. Бреславцева, Н.А. Система балансовых отчетов и концепция балансового управления экономическими процессами / Н.А. Бреславцева. – Ростов-н/Д: Издательство СКНЦ ВШ, 1997. – 165 с.
23. Бригхэм, Ю. Энциклопедия финансового менеджмента. / Ю. Бригхэм; сокр. пер. с англ. – М.: РАГС, ОАО Изд-во «Экономика», 1998. – 823 с.

24. Бригхэм, Ю. Финансовый менеджмент: полный курс / Ю. Бригхэм, Л. Гапенски; пер. с англ. / под ред. В.В. Ковалева. – СПб.: Экономическая школа, 2000. т. 1 – 497 с., т. 2 – 669 с.
25. Варламова, В.В. Учет аутсорсинговой деятельности: Монография / В.В. Варламова. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 150 с.
26. Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов/ М.А. Вахрушина. – 6-е изд. Москва: Омега-Л, 2007. – 570 с.
27. Ван Хорн, Д.К. Основы управления финансами / Д.К. Ван Хорн; пер. с англ. / гл. ред. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 799 с.
28. Витцель, М. Знание, определение понятия / М. Витцель // Информационные технологии в бизнесе; под ред. М. Желены. – СПб.: Питер, 2002. – 1120 с.: ил.
29. Витязева, Т.А. Анализ и контроль резервной системы предприятия в условиях риска / Т.А. Витязева. Монография. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2010. – 190 с.
30. Виханский, О.С. Стратегическое управление: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / О.С. Виханский. - М.: Гардарики, 1999. - 296 с.
31. Власова, Л. К информационной экономике / Л. Власова // Экономика и жизнь. – 2007. - № 16. , с. 35.
32. Гетьман В.Г. Об основах бухгалтерского учета и отчетности/ В.Г.Гетьман // Бухгалтерский учет.-2006.- №2.- с. 54-58.
33. Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров/ В.Г.Гетьман // Бухгалтерский учет.-2003.-№12.-с.53-56.
34. Гизатуллин, М.И. Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях / М.И. Гизатуллин. – М.: ГроссМедиа, 2006. – 288 с.
35. Гитман, Л.Д. Основы инвестирования / Л.Д. Гитман, М.Д. Джонк; пер. с англ. – М.: Дело, 1999. – 1008 с.
36. Гончаров, Д.С. Комплексный подход к управлению рисками для российских компаний / Д.С. Гончаров. – М.: Вершина, 2008. – 224 с.

37. Грушенко, В.И. Стратегии управления бизнесом. От теории к практической разработке и реализации: монография / В.И. Грушенко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010. – 295 с.
38. Грязнова, А.Г. Оценка бизнеса: учебник / А.Г. Грязнова, М.А. Федотова. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512 с.
39. Гусева, Л.И. Контроллинг / Л.И. Гусева. – Воронеж: Бизнес-школа ВГУ, 2001. – 158 с.
40. Гуияр, Франсис Ж. Преобразование организации / Франсис Ж. Гуияр, Д.Н. Келли; пер. с англ. – М.: Дело, 2000. – 376 с.
41. Дейли, Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества / Дж. Дейли; пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004. – 304 с.
42. Джорнон, Ф. Стоимость, риск и контроль: динамический процесс, нуждающийся в интеграции / Ф. Джорнон // Пикфорд Дж. Управление рисками; пер. с англ. О.Н. Матвеевой. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 352 с.
43. Дойль, П. Менеджмент: стратегия и тактика / П. Дойль; пер. с англ. / под общ. ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 1999. – 560 с.
44. Доунс, Д. Финансово-инвестиционный словарь / Д. Доунс, Д.Э. Гудман; пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1997. – XIII. – 586 с.
45. Друкер, П. Практика менеджмента: Учебное пособие / П. Друкер; пер. с англ. – М.: ИД «Вильямс», 2000. – 398 с.: ил.
46. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. / под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.
47. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
48. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
49. Ендовицкий, Д.А. Системный подход к анализу финансовой устойчивости коммерческой организации / Д.А. Ендовицкий, А.В.

- Ендовицкая // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. - № 5-6. – С. 7-13, 2-7.
50. Ендовицкий, Д.А. Введение в стратегический анализ инвестиционной деятельности: проблемы теории и практики / Д.А. Ендовицкий, Н.М. Подоприхин. – Воронеж: ВГУ, 2001. – 216 с.
51. Зимакова, Л.А. Организационно-методологические аспекты совершенствования системы финансового учета на основе интернациональных моделей / Л.А. Зимакова. – Белгород: КОНСТАНТА, 2009. – 160 с.
52. Зимакова, Л.А. Формирование учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля: концепция, теория и практика. – Белгород: КОНСТАНТА, 2009. – 400 с.
53. Иванов, С.Н. Методология управления региональным инвестиционно-строительным комплексом на основе транзакционного подхода. Автореферат дисс. ... д.э.н. – СПб., 2008. – 39 с.
54. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет, 1991. №7 – с.23-25
55. Илышев, А.М. Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России / А.М. Илышев, Н.Н. Илышева, Т.С. Селевич. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2010. – 480 с.
56. Ирвинг, Д. Финансовый контроль / Д. Ирвин; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
57. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
58. Карлин, Т.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): Учебник / Т.Р. Карлин, А.Р. Маклин. – М.: ИНФА-М, 2001. – 448 с.
59. Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.

60. Кастельс, М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура / М. Кастельс; пер. с англ. / под науч. ред. О.И. Шкаратана. – М.: ГУ ВШЭ, 2000. – 608 с.
61. Кемпбелл, Э. Стратегический синергизм / Э. Кемпбелл, К.С. Лачс; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.: ил.
62. Кемпбелл, Д. Стратегический менеджмент / Д. Кемпбелл, Дж. Стоунхаус; пер. с англ. – М.: Проспект, 2003. – 336 с.
63. Керимов, В.Э. Стратегический учет: учебное пособие / В.Э. Керимов. – М.: Омега-Л, 2005. – 168 с.
64. Кидуэлл, Д.С. Финансовые институты, рынки и деньги / Д.С. Кидуэлл, Р.Л. Петерсон, Д.У. Блэкуэлл. – СПб.: Изд. «Питер», 2001. – 1168 с.
65. Киселева И.А. Строительство: постановка налогового учета: Практическое пособие. НалогИнфо, 2007. – 320 с.
66. Классики менеджмента / под ред. М. Уорнера; пер. с англ. / под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 2001. – 1168 с.: ил.
67. Клок, К. Конец менеджмента / К. Клок, Дж. Голдсмит. – СПб.: Питер, 2004. – 368 с.: ил.
68. Колб, Р.В. Финансовый менеджмент: учебник / Р.В. Колб, Р.Д. Родригес; пер. 2-го англ. издания. – М.: Финпресс, 2001. – 496 с.
69. Кольвах, О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: моделирование и концептуальные решения / О.И. Кольвах. – Ростов-н/Д: Изд-во СКНЦ ВШ, 1999. – 243 с.
70. Кольвах, О.И. Система матричных моделей формирования и анализа динамики балансовых отчетов / О.И. Кольвах. – Ростов-н/Д: Изд-во ЦВВР, 2007. – 93 с.
71. Котловский И.Б., Сметанин А.Е. "Рисковый подход к оценке платежеспособности страховой компании" / журнал "Финансы", № 6, 2007.
72. Кох, Р. Менеджмент и финансы от А до Я / Р. Кох. – СПб.: Питер, 1999. – 496 с.

73. Коуз, Р. Природа фирмы / Р. Коуз // Фирма, рынок и право. – М.: Дело, 1993.
74. Крейсберг, М.М. США: системный подход в управлении. Практика промышленных корпораций. – М.: Наука, 1974. – 216 с.
75. Крохичева, Г.Е. Виртуальная бухгалтерия: концепция, теория и практика / Г.Е. Крохичева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 176 с.: ил.
76. Крохичева, Г.Е. Виртуальный учет: концепция, моделирование и организация / Г.Е. Крохичева. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2004. – 311 с.
77. Крохичева, Г.Е. Учетно-аналитические аспекты глобализации / Г.Е. Крохичева // Проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях перехода на международные стандарты: Сборник научных статей. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2004. – 162 с.
78. Круглова, Н.Ю. Стратегический менеджмент: учебник / Н.Ю. Круглова, М.И. Круглов. – М.: Издательство РДЛ, 2003. – 464 с.
79. Крылов, Э.И. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности: учебное пособие / Э.И. Крылов, И.В. Журавкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 384 с.: ил.
80. Кузнецова, Е.В. Структурированные планы счетов как информационное поле управления экономическими процессами: монография / Е.В. Кузнецова. – Ростов-н/Д: Издательство ЮФУ, 2009. – 196 с.
81. Кузнецова, Е.В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монография / Е.В. Кузнецова. – Ростов-н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010. – 352 с.
82. Курсеев, Д.В. Агентские отношения в процессах внешнего и доверительного управления собственностью: бухгалтерское моделирование и учет / Д.В. Курсеев. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2003. – 142 с.

- 83.Курсеев, Д.В. Управленческий и стратегический учет процессов внешнего и доверительного управления собственностью предприятия / Д.В. Курсеев. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2004. – 144 с.
- 84.Лабынцев, Н.Т. Использование системы производных балансовых отчетов в учете доверительной собственности / Н.Т. Лабынцев, Т.А. Столбунова. – М.: ЗАО «1С»: Компьютерный аудит. – 2004. - № 2. – С. 40-43.
- 85.Лабынцев, Н.Т. Управленческий учет и аудит в условиях рыночной экономики / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Шароватова, Р.П. Михайленко. – Ростов-н/Д: РГЭУ, 2001. – 266 с.
- 86.Лесняк, И.В. Ситуационный анализ и контроль в коммерческих организациях: Монография / И.В. Лесняк. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2009. – 190 с.
- 87.Лесняк, В.В. Организация стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и практика / В.В. Лесняк. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2006. – 195 с.
- 88.Лилеева, Л.Р. Финансовый, управленческий и стратегический учет в организациях связи и телекоммуникаций / Л.Р. Лилеева. – Ростов-н/Д: ИПО РГПУ, 2006. – 212 с.
- 89.Малявкина Л.И. Методология интегрированного финансового и налогового учета, ориентированного на требования МСФО в инвестиционно-строительной деятельности. Дис. на соискание степени д.э.н.. Орел, 2008.
- 90.Максименко, А.Н. Организация сетевого ситуационного (событийного) учета в коммерческих организациях / А.Н. Максименко. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 208 с.
- 91.Маршалл, А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – М.: Прогресс, Универс, 1993. – 414 с.

92. Маршалл, Д.Ф. Финансовая инженерия: полное руководство по финансовым нововведениям / Д.Ф. Маршалл, В.К. Бансал; пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 784 с.
93. Мельник, М.В. Ревизия и контроль: учебное пособие / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2003. – 520 с.
94. Мескон, М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альбер, Ф. Хедоури; пер. с англ. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
95. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х. Перера; пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
96. Мидлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Мидлтон; пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
97. Мильнер, Б.З. Теория организации: Учебник / Б.З. Мильнер. – М.: ИНФРА – М, 2004. – 648 с.
98. Минцберг, Г. Школы стратегий / Г. Минцберг, Б. Альстред, Д. Лемпел; пер. с англ. - СПб.: Питер, 2000. – 336 с.
99. Минцберг, Г. Стратегический процесс / Г. Минцберг, Дж.Б. Куинн, С. Хансал; пер. с англ. - СПб.: Питер, 2001. – 686 с.
100. Мирзоян, Е.Л. Организация и совершенствование функционального учета в строительстве / Е.Л. Мирзоян. Монография. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2008. – 218 с.
101. Молочников, Н.Р. Исследование динамики экономического роста с использованием GАР-анализа / Н.Р. Молочников // Экономический анализ: теория и практика. – 2003. - № 4. – С. 32-35.
102. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
103. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х. Перера; пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

104. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
105. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с.
106. Николаева, С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М.: ЦБА, 2004. – 288 с.
107. Палий, В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. - № 13. – С. 62-64.
108. Панков, В.В. Анализ в условиях антикризисного управления / В.В. Панков // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 11. – С. 61-62.
109. Пикфорд, Дж. Управление рисками / Дж. Пикфорд; пер. с англ. О.Н. Матвеевой. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 352 с.
110. Пинто, Дж. Управление ресурсами / Дж. Пинто; пер с англ. / под ред. В.Н. Фунтова. – СПб.: Питер, 2004. – 464 с.: ил.
111. Попова, Л. В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами : учебное пособие / Л. В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова, Е. Ю. Степанова – 2–е изд, перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 272 с.
112. Попова Л.В., Константинов В.А. Целесообразность создания единой системы бухгалтерского и налогового учета./ Л.В.Попова, В.А.Константинов// Финансовый менеджмент.-2004.- №5.- с. 78-84.
113. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансы и менеджмент. – 2003. - № 5. – С. 21.
114. Попова, Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М.М. Коростелкин. - М.: Дело и Сервис, 2007. – 448 с.

115. Портер, М.Е. Конкурентная стратегия. Методика анализа отраслей и конкурентов / М.Е. Портер; пер. с англ. – М.: Альпина, - 2005. – 454 с.
116. Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя: учебно-практическое пособие.-М.: ТК Велби, Из-во Проспект,2005.-232с.
117. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. с англ. / под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
118. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. (пер. с франц. под ред Я.В.Соколова. М:Финансы и статистика, 2000.- 160 с.
119. Робсон, М. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов / М. Робсон, Ф. Уллах. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 224 с.
120. Рожнова, О.В. Пути совершенствования восприятия учетной информации / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2001. - № 4. – С. 22.
121. Росс, С. Основы корпоративных финансов: ключ к успеху коммерческой организации / С. Росс, Р. Веерфильд, Б. Джорнан; пер. с англ. – М.: Лаборатория базовых знаний, 2000. – 719 с.
122. Рудненко, Н.П. Управленческий и стратегический учет платежеспособности: теория и практика / Н.П. Рудненко. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2007. – 229 с.
123. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. – М.: ИНФРА-М, 2005. – VI, 724 с.
124. Русина, Е.Ю. Мониторинг финансового состояния предприятия / Е.Ю. Русина. – Ростов-н/Д: РГСУ, Академцентр, 2007. – 158 с.
125. Сигел, Дж. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим; пер. с англ. – М.: ИНФРА, 2001. – 408 с.
126. Симонович, М.Я. Организация и методика учета и контроля по видам деятельности: теория и практика / М.Я. Симонович. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2007. – 232 с.

127. Сингер, А.Е. Управленческие информационные системы / А.Е. Сингер // Информационные технологии в бизнесе / под ред. М. Желены. – СПб.: Питер, 2002. – 1120 с.
128. Сию, К.К. Управленческая экономика / К.К. Сию; пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 671 с.
129. Скориков, О.В. Применение аналитических моделей для управления рисками / О.В. Скориков, А.В. Гусев, С.А. Сурков // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. - № 2. – С. 16-20.
130. Словарь современной экономической теории Макмиллана / под ред. Г. Макмиллана – М.: ИНФРА-М, 1997. – 608 с.
131. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: уч. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
132. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
133. Стахонович, Л.В. Риски и инструментарий финансового инжиниринга в системе управления государственным внутренним долгом / Л.В. Стахонович, Г.Э. Шахназарян // Финансы и кредит. - 2006. - № 14. - С. 69-76.
134. Стратегическое управление организационно-экономической устойчивостью фирмы: логистико-ориентированное проектирование бизнеса / А.Д. Ксенчивели, А.А. Колобов, И.Н. Омельченко и др. / под ред. А.А. Колобова, И.Н. Омельченко. - М.: Изд. МГТУ им. Баумана, 2001. – 600 с.
135. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, заказчика и подрядчика / С.А. Верещагин (под ред. Г.Ю. Касьяновой). – М.: АБАК, 2006. – 304 с.
136. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология. Автореферат дисс. ... д.э.н. – Орел, 2007. – 53 с.

137. Сысоева, И.В. Финансовый, управленческий и стратегический учет венчурной деятельности / И.В. Сысоева. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2007. – 180 с.
138. Теплова, Т.В. Ситуационный финансовый анализ: схемы, задачи, кейсы / Т.В. Теплова, Т.И. Григорьева. – М.: ГУ ВШЭ, 2006. – 605 с.
139. Теплова, Т.В. Финансовые решения: стратегия и тактика / Т.В. Теплова. – М.: ИЧП «Издательство магистр», 1998. – 264 с.
140. Терехова, В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В.А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. - № 4. - С. 9-12.
141. Теуважукова, Ф.Г. Учет и оценка собственности строительной фирмы как имущественного комплекса / Ф.Г. Теуважукова. – Нальчик: Полиграфсервис и Т., 2001. – 152 с.
142. Тихомиров, М.В. Основные виды моделирования, применяемые при исследовании управленческого учета / М.В. Тихомиров // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. - № 1. – С. 17-19.
143. Ткач, В.И. Баланс-нетто, нужен ли он при приватизации / В.И. Ткач // Бухгалтерский учет. – 1993. - № 5. – С. 62-68.
144. Ткач, В.И. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения) / В.И. Ткач, Н.А. Бреславцева, В.В. Карашенко. – М.: Издательство Приор, 1999. – 112 с.
145. Ткач, И.М. Управленческий учет изменений: монография / И.М. Ткач. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2009. – 175 с.
146. Ткач, В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг: учебное пособие / В.И. Ткач, О.Н. Гончаренко. – М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов-н/Д: ИЦ «МарТ», 2004. – 160 с.
147. Ткач, В.И. Система нулевых производных балансовых отчетов и их использование в управлении / В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. - № 12. – С. 6-13.

148. Ткач, В.И. Инициативный семинар по России / В.И. Ткач, Ж. Лоран. - Париж: Европейская комиссия ЕЭС, 1997. – 82 с.
149. Ткач, В.И. Управленческий аспект финансового учета: международная практика / В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 58 с.
150. Ткач, В.И. Актуальные проблемы интернациональной модели финансового учета: производственная и финансовая оптика / В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева, Д.В. Курсеев, Е.И. Муругов. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2006. – 274 с.
151. Ткач, В.И. Интернациональная модель финансового учета: концепция, теория и практика / В.И. Ткач, Л.А. Зимакова, Г.Е. Крохичева. Монография. – Ростов-на-Дону, 2006. – 206 с.
152. Ткач, В.И., Шумейко В.И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: Квалиметрический учебник. – Азов: ООО «Азов Печать», 2013. – 460 с.
153. Ткач, В.И. Учет резервов предприятия / В.И. Ткач, С.В. Романова, А.С. Чешев. – М.: Приор, 2000. – 96 с.
154. Томпсон, А.А. Стратегический менеджмент: искусство разработки и реализации стратегии / А.А. Томпсон, А.Д. Стрикленд; пер. с англ. – М.: Банки и биржи, Юнити, 1998. – 576 с.
155. Томпсон, А.А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации / А.А. Томпсон, А.Д. Стрикленд; пер. с англ. – М.: Инфра-М, 2000. – 412 с.
156. Уолл, Н. Экономика и бизнес. А-Я: словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин; пер. с англ. К.С. Ткаченко. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.
157. Уолш, К. Ключевые показатели менеджмента. Как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании / К. Уолш; пер. с англ. – М.: Дело, 2000. – 360 с.

158. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.: ил.
159. Уткин, Э.А. Управление рисками предприятия: учебно-практическое пособие / Э.А. Уткин, Д.А. Фролов. - :М.: ТЕИС, 2003. – 247 с.
160. Управленческий анализ в отраслях; Учеб пособие / Под ред. Проф. Маркарьяна Э.А. – М.: ИКЦ «Март», Ростов-н/Д: ИЦ «Март», 2004. – 352 с.
161. Фентон-Окриви, М. Субъективное восприятие риска / М. Фентон-Окриви, Э. Соун // Пикфорд Дж. Управление рисками; пер. с англ. - М.: ООО «Вершина», 2004. – 352 с.
162. Феррис, К. Оценка стоимости компании: как избежать ошибок при приобретении / К. Феррис, Б.П. Переро; пер. с англ. - М.: ИД «Вильямс», 2003. – 256 с.: ил.
163. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под ред. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
164. 245. Финансы: Серия «Мастерство» / Пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 1998. – 560 с.
165. Форопонова, Т.М. Финансовый и управленческий учет обязательств предприятия / Т.М. Форопонова. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2003. – 192 с.
166. Халдин, А.А. Анализ влияния стратегии компании на ее стоимость. Автореферат дисс. ... к.э.н. – М., 2009. 27 с.
167. Хан, Д. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг; пер. с нем. / под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.: ил.
168. Хасби, Д. Стратегический менеджмент / Д. Хасби. – М.: Контур, 1998. – 200 с.

169. Хаскин, Д. Анализ результатов хозяйственной деятельности / Д. Хаскин, В. Брунсен // Современное управление. Энциклопедический справочник. - М.: Издатцентр, 1997. - 584 с.
170. Хасси, Д. Стратегия и планирование / Д. Хасси; пер. с англ. Л.А. Трофимовой. – СПб.: Питер, 2001. – 384 с.
171. Харкинс Дж. Л. Финансовая отчетность и финансовые отчеты общего назначения. // Современное управление. Энциклопедический справочник. Том первый, М.: «Издатцентр», 2007. – 584 с.: ил.
172. Хахонова, Н.Н. Методологические аспекты формирования учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками коммерческих организаций: монография / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2005. – 208 с.
173. Хаустов, Ю.И. Собственность в транзитивной экономике / Ю.И. Хаустов, С.П. Клинова, Л.М. Никитина. – Воронеж: ВГУ, 2001. - 416 с.
174. Хелферт, Э. Техника финансового анализа / Э. Хелферт; пер. с англ. - М: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 663 с.
175. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
176. Хиршлейфер, Д. Инвестиционные решения при неопределенности: подходы с точки зрения теории выбора / Д. Хиршлейфер. – СПб.: Экономическая школа, 2000. – 489 с.
177. Холт, Р.Н. Основы финансового менеджмента / Р.Н. Холт; пер. с англ. – М.: Дело Лтд, 1995. – 128 с.
178. Хорин, А.Н. Стратегический анализ: учебное пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М.: Эксмо, 2009. – 480 с.
179. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

180. Шанк, Дж.К. Стратегическое управление затратами / Дж.К. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. – СПб: Бизнес Макро, 1999. – 288 с.
181. Шим, Дж.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж.К. Шим, Дж.Г. Сигел; пер. с англ. - М.: ИИД «Филинь», 1996. – 343 с.
182. Шифрин, М.Б. Стратегический менеджмент / М.Б. Шифрин. – СПб.: Питер, 2009. – 320 с.
183. Шмаленбах, Э. Счетные планы. Опыт универсальной классификации счетов производственных предприятий: пер. с нем. - Л.: Экономическое образование, 1928. – 93 с.
184. Шумейко, М.В. Концепции и методология бухгалтерского учета и инжиниринга: монография / М.В. Шумейко, Е.В. Кузнецова, И.М. Ткач. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 188 с.
185. Шумилина В.Е. Сравнение современных межнациональных систем финансового учета/ В.Е. Шумилина // Учет и статистика.-2007.- №2(10).- с. 71-79.
186. Щекотихина Е.А. Теоретические основы стратегического анализа / Щекотихина Е.А. – Ростов на Дону: РГСУ, 2008. – 87 с.
187. Щемелев, А.Н. Стратегический учет инновационных процессов на предприятии / А.Н. Щемелев. – Ростов-н/Д: Ростиздат, 2003. – 192 с.
188. Экклз, Р.Дж. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Р.Дж. Экклз, Р.Х. Герц, Э.М. Киган. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 400 с.
189. Эллиот, Тр. Интегрированные бизнес-системы: Экспресс-курс / Тревор Эллиот, Дейв Герберт. – Пер. с англ. Т. Новиковой. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2005. – 272 с.: ил.
190. Этховен А. Учет, аудит и налогообложение в Российской Федерации // Аудит и финансовый анализ, 2000, №3, с.5-8

191. Янсен, Ф. Эпоха инноваций / Ф. Янсен; пер. с англ.. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 308 с.
192. Anthony, R.N. Planning and Control Systems: A framework for analysis. – Boston, Ma.: Harvard Graduate School of Business, Division of Research, 1965.
193. Enhancing Shareholder Wealth by Better Managing Business Risk. Director General International Federation of Accountants 535 Fifth Avenue, 26th Floor New York 10017 USA. p.102