DOI: 10.17117/no.2015.03.096

<http://ucom.ru/doc/no.2015.03.096.pdf>

Поступила (Received): 24.06.2015

Юрьева Л.В., Митрофанова Т.Л. Актуальные проблемы повышения эффективности управленческого учета путем применения Международных стандартов финансовой отчетности

Yurieva L.V., Mitrofanova T.L.

Actual problems of increase of efficiency of management accounting by applying the International Financial Reporting Standards

В настоящее время правильная постановка управленческого учета на предприятии является мощным инструментом в управлении организацией. В данной работе рассмотрена проблема практического использования положений Международных стандартов финансовой отчетности для управленческих целей. В частности рассмотрен стандарт МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», который непосредственно связан с формированием документа, из которого можно заключить о финансовом положении компании. Даны рекомендации по решению проблемы использования положений данного стандарта. Особое внимание обращается на составляющие финансовой отчетности, указанные в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и в соответствии со стандартами бухгалтерского учета России. Проведен соответствующий сравнительный анализ. Также рассмотрена роль управленческого учета в осуществлении адаптации Международных стандартов финансовой отчетности на предприятиях. Представлены три способа подготовки финансовой отчетности по международным стандартам. Раскрыто содержание трансформации финансовой отчетности. Указаны некоторые факторы, сдерживающие приведение отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности. Сформулированы потенциальные этапы развития отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Рассмотрена практика применения официальной финансовой отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности, на примере отечественного банка для оптимизации управленческих решений. В заключение проанализированы полученные результаты и сформулированы соответствующие выводы

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности

Currently, the correct statement of the administrative account at the enterprise is a powerful tool in the management of the organization. In this paper, reviewed the problem of practical application of the provisions of the International Financial Reporting Standards for management purposes. In particular, discussed IAS 1 «Presentation of Financial Statements», which is directly connected with the formation of the document from which to conclude that the company's financial position. Recommendations were made to address the use of the provisions of this standard. Particular attention is drawn to the components of the financial statements referred to in accordance with International Financial Reporting Standards and in accordance with Russian accounting standards. The corresponding comparative analysis was conducted. It is also considered the role of management accounting in the implementation of the adaptation of international financial reporting standards in the companies. Presents three ways to prepare financial statements according to international standards. The content of the transformation of the financial statements has been disclosed. Shown are some factors constraining to bring the national system of accounting in accordance with International Financial Reporting Standards. Potential stages of development of the national accounting system in accordance with International Financial Reporting Standards have been formulated. The practice of the official financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards, on the example of a domestic bank to optimize management decisions was discussed. Finally, analyze the results and formulate conclusions

Key words: International Financial Reporting Standards

Юрьева Лариса Владимировна

Доктор экономических наук, профессор
Уральский федеральный университет
им. Первого Президента России Б.Н. Ельцина
г. Екатеринбург, ул. Мира, д. 19

Yurieva Larisa Vladimirovna

Doctor of Economic Sciences, Professor
Ural federal university named the first
President of Russia B. Yeltsin
Yekaterinburg, Mira st., 19

Митрофанова Татьяна Леонидовна

Студент
Уральский федеральный университет
им. Первого Президента России Б.Н. Ельцина
г. Екатеринбург, ул. Мира, д. 19

Mitrofanova Tatiana Leonidovna

Student
Ural federal university named the first
President of Russia B. Yeltsin
Yekaterinburg, Mira st., 19

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. В связи с изменением системы общественных отношений, потребителей информации и другими причинами система бухгалтерского учета в России стала нуждаться в реформации, трансформации. Актуальным вопросом в наше время является необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Здесь необходимо изучить такую актуальную проблему, как повышение эффективности управленческого учета путем применения Международных стандартов финансовой отчетности.

Итак, управленческий учет – это тот учет, который должен помочь менеджменту управлять компанией, а владельцам – оценить реальное финансовое состояние компании и результаты ее работы [1]. Управленческий учет является отличной технологией для оптимизации управленческих решений.

Вопросы совершенствования управленческого учета поднимались в научных работах и учебниках многих исследователей как отечественной, так и зарубежной литературы. Среди таких ученых можно выделить следующих: К. Друри, В.Э. Керимова, Я.В. Соколова, М.А. Вахрушиной, А.Д. Шеремета и др.

В условиях конкуренции эффективность деятельности компании, успешность ее функционирования зависит от того, каким образом на предприятии поставлен бухгалтерский управленческий учет. Особенность такого учета в том, что он в первую очередь нацелен на предоставление информации управленческому персоналу компании, вводится по решению администрации, ведется во внутренних целях. Степень достижения целей компании, поставленных ее руководителем, зависит от того, насколько информация в управленческом учете пригодна для оперативного управления и анализа, насколько она своевременна и существенна. Опубликованная финансовая отчетность – значимый показатель результата постановки бухгалтерского управленческого учета компании, с которым хорошо ознакомлены, помимо внутренних, внешние пользователи. Однако важно заметить, что информация управленческого учета, не предназначенная для публикации, является коммерческой тайной предприятия. Именно управленческий учет необходим для лучшей адаптации Международных стандартов финансовой отчетности на российских предприятиях, так как он более гибкий по сравнению с другими видами учета, предполагает многовариантность в подходах. Преимущество его системы в том, что она разработана для

конкретного функционирующего предприятия и может адаптироваться к новым условиям при необходимости. В качестве такой адаптации к новым условиям может выступить адаптация к международным стандартам.

Рассмотрим стандарт МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [2], который полезен при ведении управленческого учета на большинстве предприятий. Данный стандарт заслуживает нашего большого внимания, поскольку непосредственно связан с формированием документа, из которого можно заключить о финансовом положении компании и результатах его хозяйственной деятельности. Пользователи, которые знакомятся с финансовой отчетностью, для которой и предназначен данный стандарт, на ее базе формируют представление о соответствующем предприятии и принимают необходимые решения. Данный стандарт позволяет правильно сформировать финансовую отчетность бухгалтеру и верно оценить положение дел на предприятии квалифицированному пользователю этой отчетности.

Стандарт МСФО (IAS) 1 представляет собой стандарт, устанавливающий основу для представления финансовой отчетности общего назначения [2]. Стандарт обеспечивает ее сопоставимость как с финансовой отчетностью фирмы за предыдущие периоды, так и с аналогичной отчетностью других предприятий. Он содержит общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию.

Стандарту МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» в российской практике соответствуют такие учетные стандарты, как ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [3] и, в особенности, ПБУ 4/99 [4] «Бухгалтерская отчетность организации». В учетных документах можно заметить некоторые отличия в подходах.

Особое внимание необходимо обратить на составляющие финансовой отчетности, указанные в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и в соответствии с ПБУ.

Полный комплект финансовой отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности, состоит из [2]:

1. Отчета о финансовом положении на дату окончания периода;
2. Отчета о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период;
3. Отчета об изменениях в собственном капитале за период;
4. Отчета о денежных потоках за период;
5. Примечаний, состоящих из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;
6. Сравнительной информации за предшествующий период;
7. Отчета о финансовом положении на начало предшествующего периода в указанных стандартом МСФО (IAS) 1 случаях.

Бухгалтерская отчетность согласно ПБУ 4/99 состоит из [4]:

1. Бухгалтерского баланса;
2. Отчета о прибылях и убытках;
3. Приложений к ним и пояснительной записки (пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках);

4. Аудиторского заключения, подтверждающего достоверность (если отчетность в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту).

Необходимо отметить, что важное отличие балансового отчета по принципам Международных стандартов финансовой отчетности от баланса по принципам Российских стандартов бухгалтерского учета заключается не только в структуре самого отчета. Отечественный баланс по требованиям Российских стандартов бухгалтерского учета характеризуется равенством:

$$A = P,$$

где A – активы, P – пассивы предприятия.

Балансовый отчет, сформированный по требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, удовлетворяет условию:

$$A - O = SK,$$

где A – активы, O – обязательства, SK – собственный капитал предприятия.

Кроме того, в российском балансе, составленном по российским стандартам, статьи строго закреплены за разделами, а в требованиях к балансу, сформированному по Международным стандартам финансовой отчетности, этого не отмечается.

Центральное место в финансовой отчетности по Российским стандартам бухгалтерского учета занимает бухгалтерский баланс, а в финансовой отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности – отчет о прибылях и убытках (по структуре более содержательный, чем аналогичный российский) [5]. Он хорошо раскрывает всю хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период, служит основным источником показателей для финансового анализа, но очень трудоемок при составлении.

Рассмотрим роль управленческого учета в осуществлении адаптации Международных стандартов финансовой отчетности на предприятиях. Несомненно, управленческий учет важен в осуществлении адаптации Международных стандартов финансовой отчетности на предприятиях. Методы управленческого учета гораздо многообразнее методов финансового учета. При ведении управленческого учета могут использоваться на выбор все элементы метода бухгалтерского учета, однако особое значение уделяется методу количественных оценок (математическому, индексному, др.). В управленческом учете более широко применяются натуральные и трудовые показатели, а также специфические стоимостные показатели. Методы управленческого учета очень разнообразны, они служат отличной базой приведения учета к международным стандартам.

По требованиям международных стандартов финансовая отчетность должна включать все значимые показатели, значимость которых, прежде всего, рассматривается как качественная характеристика. В управленческой отчетности такое положение также необходимо. Кроме того, за счет того, что содержание, сроки, порядок составления и формы управленческой отчетности определяются предприятием самостоятельно, международные стандарты без тяжелых последствий и плавно могут войти в практику управленческого учета во внутренних целях, а затем уже станет возможным и полный переход на ведение

бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Отечественная бухгалтерская отчетность все в большей степени ориентируется на внешних пользователей, инвесторов и на предоставление детальной информации руководителям, что значительно сближает ее структуру с отчетностями западных стран.

Таким образом, нужно отметить следующие рекомендации по решению проблемы использования положения МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»:

1. При первоначальном переходе на МСФО необходимо применять правила специального стандарта МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» [6], который требует полного ретроспективного подхода (т.е. как если бы МСФО применялись данной компанией всегда).

2. Для целей управленческого учета в экономической литературе предлагают метод начислений согласно Международным стандартам финансовой отчетности (соответствует допущению определенности фактов хозяйственной деятельности из ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [3]). Кассовый метод (используемый в управленческом учете некоторыми предприятиями) малопригоден для контроля и прогнозирования уровня прибыли. При его использовании руководство может узнать о понесенных убытках намного позже, чем они возникли, когда уже не будет времени исправить ситуацию.

3. Рекомендуются использовать положения стандарта о существенности и агрегировании данных отчетности. В отчетности каждая существенная статья представляется обособленно, а несущественные суммы объединяются с аналогичными статьями.

4. Представляется разумным воспользоваться правилами Международных стандартов, которые слабо освещены в российских стандартах учета, либо совсем не освещены (объединение предприятий, подготовка консолидированной отчетности Группы, оценка доли неконтролирующих акционеров в активах и результатах деятельности компании, вопросы оценки активов по справедливой стоимости, отраслевые аспекты учета).

Итак, общепризнанный факт в том, что трансформация бухгалтерской отчетности российских предприятий в соответствии с международными стандартами является важнейшим и обязательным шагом для перехода от Российских стандартов бухгалтерского учета к Международным стандартам финансовой отчетности. Благодаря трансформации данные, представленные в финансовой отчетности, должны стать более качественными, что позволит более эффективно управлять компанией. Раскроем содержание понятия «трансформация финансовой отчетности». Это процесс перевода статей отечественной отчетности в формат финансовой отчетности в соответствии с другими бухгалтерскими стандартами, отличными от российских норм бухгалтерского учета и отчетности.

Проблемы трансформации отчетности в формат Международных стандартов финансовой отчетности нашли свое отражение в трудах следующих экономистов: И.В. Аверчев, А.П. Бархатов, Е.С. Соколова, О.И. Соснаускене, Л.З. Шнейдмана, О.В. Рожновой, Ю.Н. Снопков и др.

Ученые-экономисты выделяют три способа подготовки финансовой отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности [7]:

1. Трансформация вне учетной системы;
2. Трансформация внутри учетной системы;
3. Параллельное ведение учета.

Представим три варианта организации учета [1] в виде схемы, представленной на рис. 1.

Рис. 1. Вариант организации и использования различных видов учета

Таким образом, существует три варианта организации и использования различных видов учета, указанные на схеме. Перед организациями встает дискуссионный вопрос: какой же способ, из трех вышеперечисленных, целесообразнее применять, чтобы управленческий учет был эффективнее? Многие отечественные компании выбирают способ трансформации, а не ведут параллельный учет. Это можно объяснить тем, что при трансформации не нужно вести учет ежедневно по принципам Международных стандартов финансовой отчетности, нужно лишь минимальное количества сотрудников в области Международных стандартов финансовой отчетности, к тому же все поправки такой отчетности будет не сложно проверить. Кроме того, при параллельном учете необходимо наличие двух бухгалтерий или же штатным бухгалтерам осуществлять двойную работу. Однако при трансформации корректируются существенные статьи, что может вызвать неточности в данных отчетности.

Далее рассмотрим некоторые факторы, сдерживающие приведение отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности. Во-первых, это отсутствие обязательного характера составления бухгалтерской отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Во-вторых, дорогостоящие издержки на услуги финансовых консультантов и аудиторов. В-третьих, затраты на замену или модернизацию программного обеспечения. В-четвертых, затраты

на переквалификацию кадров (бухгалтеров-аналитиков, аудиторских компаний). И наконец, это большие затраты как временные, так и стоимостные на трансформацию отчетности или ведение параллельного учета.

На основе обзора литературных источников и анализа практики сформируем потенциальные этапы развития отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

На первом этапе необходимо присвоение официального статуса составлению бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности, изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Затем нужно рассмотреть за счет государственной материальной помощи в рамках программы общего перехода отечественной системы бухгалтерского учета на международные стандарты сокращение затрат на замену или модернизацию программного обеспечения (на начальном этапе).

На следующем этапе требуется существенное повышение квалификации бухгалтеров-аналитиков и аудиторов, пользователей бухгалтерской отчетности, повышение значимости профессионального суждения.

Далее следует сократить затраты на переквалификацию кадров, бухгалтеров за счет государственной материальной помощи или сотрудничества с зарубежными компаниями (стажировка экономистов за рубежом по обмену).

Также необходимым этапом является снижение издержек на услуги финансовых консультантов и аудиторов за счет выполнения этих услуг бухгалтерами-аналитиками и экономистами собственного штата сотрудников.

При общем переходе организаций на международные стандарты исчезнет потребность тратить большие средства на трансформацию отчетности или ведение параллельного учета.

И наконец, важным этапом является повышение контроля качества бухгалтерского учета.

Далее рассмотрим практику применения официальной финансовой отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности, на примере отечественного банка для оптимизации управленческих решений. На протяжении нескольких лет отечественные кредитные учреждения предоставляют в ЦБ РФ годовую финансовую отчетность по принципам Международных стандартов финансовой отчетности. Кроме того, большинство таких организаций на протяжении многих лет и регулярно публикуют отчетность на собственных информационных сайтах. Следовательно, пользователь может использовать информацию из официальных отчетностей банков для правдивой оценки их финансового состояния, а также для прогнозирования будущей картины развития с помощью анализа. Безусловно, качество отчетности может быть разным у разных кредитных учреждений, поскольку может быть разная степень квалификации и добросовестности и менеджмента банков, и их аудиторских компаний.

Кандидат экономических наук Д.В. Тулин в 2010 году написал замечательную статью «Об использовании публикуемой отчетности по МСФО для оценки

финансового положения банков» [8], в которой он берет финансовую отчетность трех банков за предкризисный 2007 год и сопоставляет между собой. Он рассматривал: Банк 1 (источник: www.sviaz-bank.ru), Банк 2 (источник: www.kf.ru), и Банк 3 (источник: www.vbank.ru).

Еще в 2010 году автор заостряет внимание, что имеющиеся негативные оценки при анализе отчетности банков, указанные в статье, не касаются их деловой репутации и не подвергают сомнению их текущую финансовую состоятельность. Он отмечает, что такие оценки относятся к прошлым периодам, а с тех пор финансовое положение и структура операций указанных банков значительно претерпели изменения.

В целях проверки справедливости данного суждения рассмотрим консолидированную финансовую отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности за год, завершившийся 31 декабря 2014 года, Банка 1 (ПАО АКБ «Связь-Банк») [9], рассмотренного Д.В. Тулиным. Данная официальная отчетность банка содержит 73 страницы текста и таблиц (более 200), однако она стоит внимания пользователя и может дать весьма ценную информацию специалисту. Проведем сравнительный анализ данных отчетности 2007 и 2014 годов и представим данные в итоговой таблице:

Таблица 1. Сравнительный анализ официальных финансовых отчетностей Банка 1 за 2007 и 2014 года

Показатели	Банк 1	
	2007 г.	2014 г.
Активы (млн. руб.)	140080,0	372739,0
Обязательства (млн. руб.)	134150,0	346255,0
Капитал, приходящийся на акционеров Группы (млн. руб.)	5930,0	26484,0
Рентабельность капитала (%)	32,0	1,6
Абсолютное изменение активов (млн. руб.)	232659,0	
Абсолютное изменение обязательств (млн. руб.)	212105,0	
Абсолютное изменение капитала (млн. руб.)	20554,0	
Темп роста базисный изменения активов (%)	266,1	
Темп роста базисный изменения обязательств (%)	258,1	
Темп роста базисный изменения капитала (%)	446,6	

Данные в таблице за 2007 год взяты из статьи Д.В. Тулина [8], за 2014 год – из официальной отчетности банка [9] или путем расчета. При расчете показателей использовались следующие формулы:

$$P_{K\ 2014} = ЧП / СК * 100\%,$$

где $P_{K\ 2014}$ – рентабельность капитала за 2014 г (%),

СК – собственные средства (капитал) Банка 1 за отчетный год,

ЧП – чистая прибыль (после уплаты налогов) отчетного года, которая вычислялась следующим образом:

ЧП = Прибыль до расходов по налогу на прибыль – Расходы по налогу на прибыль = 795-39=756 (млн. руб.).

Таким образом, можно сделать выводы по сопоставлению данных отчетности Банка 1 и отметить следующие изменения финансового состояния банка за 7 лет:

1. Прирост активы организации составил 166,1 %, они увеличились на 232659 млн. руб.

2. Прирост обязательств, в свою очередь, составил 158,1 %, они возросли на 212105 млн. руб.

3. Капитал, приходящийся на акционеров Группы, увеличился на 346,3 %, что составляет в абсолютном выражении 20554 млн. руб.

4. Однако рентабельность капитала снизилась в 20 раз. Это не значит, что работа банка ухудшилась. Рентабельность и оборачиваемость (ликвидность) организации находятся в обратной зависимости, и на практике финансовый менеджер должен делать выбор между ними.

5. В целом заметен значительный рост рассмотренных показателей (кроме рентабельности). Действительно, даже по рассмотренным показателям деятельности банка легко заметить, что финансовое положение организации значительно претерпело изменения.

Таким образом, данная практика применения официальной финансовой отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности, на примере отечественного банка показывает, как следует использовать данные отчетности для оптимизации управленческих решений.

Список используемых источников:

1. МСФО на практике. «Управленческий учет на базе МСФО – подмена понятий или оптимизация работы?». URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=285067>
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».
3. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н.
4. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н.
5. Электронный ресурс «Клерк.ру». «Сближение РСБУ и МСФО: адаптация российского бухучета к международным стандартам». URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/376670>
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности».
7. Электронный журнал «NovaInfo». «ТРАНСФОРМАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТ МСФО». URL: <http://novainfo.ru/archive/23/transformaciya-otchetnosti-v-format-msfo>
8. Тулин Д.В. Анализ: отчетность кредитных организаций. Об использовании публикуемой отчетности по МСФО для оценки финансового положения банков. URL: http://www.cbr.ru/publ/moneyandcredit/tulin_08_10.pdf
9. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности ПАО АКБ «Связь-Банк» и его дочерних организаций за 2014 год, апрель 2015. URL: <http://www.sviaz-bank.ru/about/disclosure/>

References:

1. IFRS in practice. Management accounting based on IFRS – substitution of concepts or optimizing work?. URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=285067>
2. International Accounting Standard (IAS) 1 Presentation of Financial Statements.
3. PBU 1/2008 Accounting policy of organization, Order of the RF Ministry of Finance 10/06/2008 N 106n.

4. PBU 4/99 Accounting reporting of the organization, Order of the Ministry of Finance from 07/06/1999 N 43n.
5. Electronic resource: «Klerk.ru». «Rapprochement of RAS and IFRS: adaptation of Russian accounting to international standards». URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/376670/>
6. International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 «First-time Adoption of International Financial Reporting Standards» (ed. by 12/17/2014).
7. Electronic Journal «NovaInfo». «Transformation of financial statements according to IFRS». URL: <http://novainfo.ru/archive/23/transformaciya-otchetnosti-v-format-msfo>
8. Tulin D.V. Analysis: The reporting of credit institutions. On the use of published financial statements in accordance with IFRS for the evaluation of financial position of the banks. URL: http://www.cbr.ru/publ/moneyandcredit/tulin_08_10.pdf
9. The auditor's report on the consolidated financial statements of PJSC JSCB "Svyaz-Bank" and its subsidiaries for 2014, in April 2015. URL: <http://www.svyaz-bank.ru/about/disclosure/>

© 2015, Юрьева Л.В., Митрофанова Т.Л.

Актуальные проблемы повышения эффективности
управленческого учета путем применения
Международных стандартов финансовой
отчетности

© 2015, Yurieva L.V., Mitrofanova T.L.

Actual problems of increase of efficiency of
management accounting by applying the
International Financial Reporting Standards