

УДК 657.1:006.32

ПРИНЦИПЫ МСФО И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

О.Б. Фомина

Тверской государственный университет, г. Тверь

Рассматриваются проблемы развития методологии управленческого учета, применения в России «Концептуальных основ финансовой отчетности», разработанных Советом по МСФО. Особое внимание уделено вопросам возможной гармонизации принципов управленческого учета и МСФО.

Ключевые слова: *Международные стандарты финансовой отчетности, МСФО, Концептуальные основы финансовой отчетности, методология управленческого учета, гармонизация принципов учета.*

В современных условиях объективно возрастает роль управленческого учета, который должен стать важнейшим каналом поступления данных, необходимых для подготовки отчетности об устойчивом развитии организации, ее интегрированной отчетности, отражающей характер воздействия менеджмента на финансовый, производственный, человеческий, интеллектуальный, природный и социальный капитал. Потребность в такой информации все более очевидна и общепризнанна. Предоставление интегрированной отчетности может существенно повысить инвестиционную привлекательность организации. Это обеспечит потенциальных инвесторов необходимой им информацией, раскрывающей риски предприятия не только в финансовой, но и социальной, экологической и других сферах деятельности.

Как свидетельствует анализ зарубежных тенденций, управленческий учет в настоящее время выходит на качественно новый уровень, необходимый для решения стратегических задач управления современным бизнесом. В системах управленческого учета при этом должен быть обеспечен баланс между сведениями о прошлом, настоящем и будущем организации, ее внешними и внутренними данными, а также между финансовой и нефинансовой информацией. Большинство отечественных организаций к такому уровню развития управленческого учета еще не подошли. Однако необходимость его формирования и использования уже не ставится под сомнение учеными и практиками.

В этих условиях большую актуальность приобретает разработка методологии управленческого учета, принципов его формирования на отечественных предприятиях. Поскольку методический аппарат управленческого учета в России еще недостаточно развит, особый интерес представляет анализ возможности гармонизации принципов управленческого учета и Международных стандартов финансовой отчетности, отражающих лучшую мировую учетную практику. МСФО признаны во всем мире как наиболее эффективный инструмент для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности организаций широкому кругу пользователей.

Принципы, заложенные в Международные стандарты финансовой отчетности, обобщены в «Концептуальных основах финансовой отчетности», официальный перевод которых на русский язык был утвержден и опубликован на Интернет-сайте Министерства финансов Российской Федерации 09.06.2014 г. [1].

Очевидно, что «Концептуальные основы» устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Финансовая отчетность, представляемая в разных странах, имеет существенные различия, обусловленные целым рядом обстоятельств социального, экономического и юридического характера, а также тем, что при установлении национальных требований в различных странах во внимание принимаются потребности разных пользователей отчетности. Разрабатывая Концептуальные основы, Совет по МСФО поставил задачу сократить масштаб таких расхождений за счет гармонизации стандартов бухгалтерского учета и процедур подготовки и представления финансовой отчетности. Наилучшим образом такая гармонизация может быть достигнута посредством сосредоточения внимания на отчетности, подготавливаемой с целью представления информации, полезной при принятии экономических решений. Финансовая отчетность, составленная для этой цели, отвечает общим потребностям большинства пользователей, т.к. практически все они принимают на основе этой информации экономические решения, такие как: покупать, удерживать или продавать инвестиции в долевые инструменты; оценить деятельность руководства в интересах собственников или его подотчетность перед ними; оценить способность организации по выплате заработной платы и предоставлению прочих вознаграждений своим работникам; оценить обеспеченность предоставленных организации заемных средств; определить налоговую политику; установить размер распределяемой прибыли и дивидендов; собрать и использовать статистические данные национального дохода; регулировать деятельность организаций.

Согласно МСФО цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Таким образом, международные стандарты ориентированы, прежде всего, на тех пользователей отчетности, которые предоставляют ресурсы организации и несут наибольшие риски.

Решения инвесторов о покупке, продаже или удержании долевых и долговых инструментов зависят от той отдачи, которую они ожидают получить от инвестиций, например, дивидендов, выплат основной суммы задолженности и процентов, роста рыночной цены. Решения заимодавцев и кредиторов о предоставлении или погашении займов и кредитов в свою очередь зависят от выплат основной суммы задолженности и процентов, которые они предполагают получить. Ожидания инвесторов, заимодавцев и кредиторов относительно отдачи от инвестиций зависят от их оценки суммы, сроков и возможной неопределенности будущих чистых поступлений в организацию денежных средств. Следовательно, существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы нуждаются в информации, которая поможет им оценить перспективы будущих поступлений денежных средств. Таким образом, полезность информации для принятия

экономических решений рассматривается в международных стандартах как полезность для оценки предполагаемых притоков денежных средств.

Основным пользователям финансовой отчетности нужна информация о ресурсах организации, требованиях к ней, а также о том, насколько рационально и эффективно руководство организации выполнило свои обязанности по использованию ее ресурсов. Подобные обязанности включают в себя, например, защиту ресурсов организации от неблагоприятных последствий экономических факторов, таких как изменение цен и технологий, обеспечение соблюдения организацией применимого законодательства, нормативно-правовых актов и условий договоров.

Многие инвесторы и кредиторы не могут потребовать от отчитывающейся организации предоставить необходимую им информацию и должны принимать решения на основе данных финансовой отчетности общего назначения. Однако эта отчетность, как правило, не может содержать всю требуемую информацию. Пользователям отчетности следует принимать во внимание относящуюся к теме информацию из других источников, в частности, общие экономические условия и ожидания, геополитические события и политический климат, а также имеющиеся перспективы для отрасли и организации.

Различные пользователи финансовой отчетности могут иметь разные информационные потребности и запросы. Международные стандарты финансовой отчетности стремятся предоставлять такой набор сведений, которые будут отвечать потребностям как можно большего числа пользователей. Однако сосредоточение внимания на общих потребностях в информации не препятствует отчитывающейся организации предоставлять дополнительную информацию, которая может быть наиболее полезна для какой-либо определенной группы пользователей. Финансовая отчетность в широком смысле, трансформируемая в настоящее время в интегрированную отчетность, предполагает раскрытие прогнозной информации, отчетов о защите окружающей среды, социальной ответственности, менеджерских отчетов и т.п. [2].

Финансовая отчетность по МСФО в значительной степени основывается на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении экономических явлений и фактов хозяйственной деятельности. «Концептуальные основы финансовой отчетности» устанавливают принципы, которые лежат в основе таких оценок, суждений и моделей, и определяют цель, к которой необходимо стремиться при формировании отчетности. Такая постановка идеальной цели указывает направление дальнейшего развития финансовой отчетности и повышения ее полезности.

В свою очередь, повышение полезности бухгалтерской информации невозможно обеспечить без развития в организациях управленческого учета. Учетная информация может быть использована различными группами пользователей в своих интересах, в частности, для принятия управленческих решений. В зависимости от целей, которые ставятся пользователями, информация управленческого учета может отвечать на разные вопросы и удовлетворять интересы различных групп пользователей. Конечно, управленческий учет имеет очень существенные отличия от финансового учета, на базе которого формируется финансовая отчетность. Наиболее принципиальная особенность управленческого учета связана с жестко ограниченным

кругом пользователей информации, ее конфиденциальным характером. Однако полезность информации для внутренних пользователей во многом совпадает с теми требованиями, которые предъявляются МСФО.

В условиях перехода России на Международные стандарты финансовой отчетности некоторые отечественные организации, в частности, банки уже формируют свою управленческую отчетность по стандартам, приближенным к МСФО. В качестве преимуществ такого сближения принципов управленческого учета и МСФО обычно называют:

- экономию на содержании аппарата управления;
- большую оперативность при принятии решений;
- отсутствие необходимости согласовывать данные, полученные из разных учетных систем;
- упрощение процедуры автоматизации учета и отчетности.

Огромный объем операционных данных, скорость изменения ситуаций, нехватка специалистов, потребность в улучшении процессов принятия решений – все это диктует необходимость гармонизации принципов управленческого учета и МСФО, концентрации внимания на наиболее важных и надежных данных, необходимых руководству организации для эффективного управления. Особый акцент делается сейчас на существенном информационном обмене, продвижении идеи целостности учетной системы и доверия различных пользователей к информации в интересах долгосрочной устойчивости организации.

Значительный интерес представляет применение в управленческом учете такого базового принципа МСФО как преобладание сущности над формой. Это позволяет учитывать факты хозяйственной жизни исходя из их экономического содержания, а не так, как они отражены в первичных документах и оформлены юридически. Это обеспечивает адекватное отражение в учете экономической сущности операций и формирование реальных финансовых результатов, которых добилась организация. Принятие данного принципа МСФО за основу при составлении управленческой отчетности значительно улучшает ее восприятие и понимание соответствующими пользователями.

В соответствии с «Концептуальными основами» МСФО финансовая информация признается полезной, если она является уместной и правдиво представляет то, что она предназначена представлять. Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной [1]. Многие из этих качественных характеристик вполне соответствуют требованиям к информации управленческого учета.

Фундаментальная качественная характеристика полезной финансовой информации – уместность – трактуется в МСФО как способность повлиять на решения, принимаемые пользователями. Финансовая информация способна влиять на решения пользователей, если она имеет прогнозную и подтверждающую ценность. Прогнозную ценность информация имеет, если она может быть использована в качестве исходных данных для процессов, применяемых пользователями для прогнозирования будущих результатов. Чтобы обладать прогнозной ценностью, финансовая информация не обязательно должна представлять собой прогноз, но может быть использована

пользователями при формировании собственных прогнозов. Данная качественная характеристика наиболее соответствует задачам управленческого учета, который направлен на перспективу и должен представлять информацию, пригодную для целей прогнозирования. Например, решение задач бюджетирования деятельности организации невозможно без обеспечения информацией, имеющей прогнозную ценность.

Прогнозная ценность финансовой информации обычно связана с подтверждающей ценностью. Информация, которая обладает прогнозной ценностью, часто имеет также и подтверждающую ценность. Например, информация о выручке за отчетный год, которая может быть использована в качестве основы для прогнозирования выручки в последующие годы, также может быть сопоставлена с прогнозами относительно выручки на отчетный год, которые были сделаны в прошлые годы. Результаты таких сопоставлений могут помочь пользователю скорректировать данные и улучшить процессы формирования информации, которые использовались для подготовки прогнозов в предыдущих периодах.

При оценке уместности информации в управленческом учете нельзя ограничиваться только требованиями, предъявляемыми к финансовой отчетности, т.к. он должен также помогать менеджерам в разработке стратегических целей и задач. Примерами таких задач являются: разработка новых продуктов и предложение новых услуг; создание новых и расширение действующих мощностей; внедрение новых технологий; обучение персонала; привлечение дополнительного капитала; освоение новых рынков; улучшение организационной структуры; увеличение рыночных долей и создание новых каналов сбыта. Формирование информации для решения таких задач требует использования иных принципов и методов управленческого учета, которые не отражены в Концептуальных основах МСФО. Для управления организацией необходима более детальная информация, чем та, которая устроит внешних пользователей. В частности, в управленческом учете требуется информация в разрезе центров ответственности, бизнес-процессов и т.п., которая носит конфиденциальный характер и не может быть представлена для внешних пользователей.

Управленческий учет должен охватывать все компоненты, необходимые менеджменту. При выработке концепций управленческого учета можно использовать некоторые подходы, отраженные в международных стандартах финансовой отчетности. Так, в МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» предусмотрена возможность учета по отдельным видам деятельности, что позволяет интегрировать данный стандарт с управленческим учетом, направленным на управление бизнес-процессами [3]. С введением МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» появилось требование формирования бизнес-модели для управления финансовыми активами. Для решения управленческих задач целесообразно применение классификаций финансовых активов в соответствии с МСФО и соответствующих методик их оценки и учета[4]. Значительные возможности для управления рисками (преимущественно финансовыми) предоставляет использование соответствующего инструментария, предусмотренного МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Управленческий учет является гибким инструментом, который должен отвечать различным требованиям менеджмента организации. Использование

методологической базы МСФО в качестве основы управленческого учета возможно, но имеет серьезные ограничения, которые необходимо учитывать при формировании управленческих данных. Создание уникальной системы управленческого учета в каждой организации позволит учесть специфику ее деятельности и решаемых управленческих задач. При разработке концепции управленческого учета целесообразно использовать принципы, заложенные в международные стандарты финансовой отчетности.

Список литературы

1. Концептуальные основы финансовой отчетности // http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf
2. Фомин М.В. Интегрированная отчетность и ее роль в обеспечении устойчивого развития экономики // Проблемы реформирования бухгалтерского учета и налогообложения в современной экономике: материалы Международной научно-практической конференции, 21 ноября 2014 года, г. Тверь. Тверь: Тверской гос.ун-т, 2014, с. 7-13.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» // http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IFRS_08.pdf
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» // http://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/11/main/pri_lozhenie_1_-_RU_IFRS_09_GVT_2011.pdf

PRINCIPLES OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND MANAGEMENT ACCOUNTS

O.B. Fomina

Tver State University, Tver

The article considers the problems of accounting methodology development, implementing in Russia “Conceptual basis of Financial Reporting Standards”, developed by the Council monitoring International Financial Reporting Standards. The author highlights the possibilities of harmonization of accounting principles and International Financial Reporting Standards.

Keywords: *International Financial Reporting Standards, Conceptual basis of Financial Reporting, accounting methodology, harmonization of accounting principles.*

Об авторе

ФОМИНА Ольга Борисовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет», Тверского государственного университета, (170100, Тверь, ул. Желябова, д. 33), e-mail: ofomina@bk.ru

About the author

FOMINA Ol'ga Borisovna – Philosophy Doctor in Economics, Associate Professor of Accounting Department, Tver State University (170100, Russia, Tver, 33, Zhelyabova st.), e-mail: ofomina@bk.ru

References

1. Konceptual'nye osnovy finansovoj otchetnosti // http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf
2. Fomin M.V. Integrirovannaja otchetnost' i ee rol' v obespechenii ustojchivogo razvitija jekonomiki // Problemy reformirovanija buhgalterskogo ucheta i nalogooblozhenija v sovremennoj jekonomike: materialy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii, 21 nojabrja 2014 goda, g. Tver'. Tver': Tverskoj gos.un-t, 2014, str. 7-13.
3. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IFRS) 8 «Operacionnye segmenty» // http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IFRS_08.pdf
4. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IFRS)9 «Finansovye instrumenty» // http://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/11/main/prilozhenie_1_-_RU_IFRS_09_GVT_2011.pdf