

УДК 657.1.014.134

РАЗРАБОТКА МОДЕЛИ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Дуванская Н.А., Сверчкова О.Ф.

*Институт сферы обслуживания и предпринимательства (филиал),
Донской государственный технический университет, Шахты, e-mail: delvik2004@list.ru*

Настоящая статья посвящена разработке модели формирования управленческой отчетности в соответствии с международными стандартами, так как коммерческие организации отдают предпочтение финансовой информации, сформированной в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. По результатам сравнительного анализа особенностей российской системы учета и учета по международным стандартам показано, что между российским и международным учетом существует разница в принципах подготовки отчетности. Далее была определена информационная основа постановки управленческого учета и разработаны три модели формирования управленческой отчетности. В рамках разработанных моделей выделены этапы составления и представления управленческой отчетности. В статье также показаны определенные минусы подготовки управленческого учета на базе международных стандартов. К таким минусам относятся постоянные изменения стандартов, которые практически невозможно оперативно учесть для целей управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, бухгалтерская отчетность, управленческий учет, международные стандарты финансовой отчетности

DEVELOPMENT MODEL OF FORMATION MANAGEMENT ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS

Duvanskaya N.A., Sverchkova O.F.

*Institute of Entrepreneurship and Service sector (branch) of the Don State Technical University, Shakhty,
e-mail: delvik2004@list.ru*

This article is dedicated to the development of models of formation of management accounts in accordance with international standards because commercial organizations prefer the financial information generated in accordance with the requirements of international financial reporting standards. According to the results of the comparative analysis of the features of the Russian accounting and accounting systems according to international standards shown that between the Russian and international accounting principles there is a difference in reporting. Next information determines basis of management accounting and was developed three models of the formation of the administrative reporting. Within the framework of the developed models are marked stages of drawing up and submission of management accounts. The article also shows some disadvantages preparation of management accounting based on international standards. These disadvantages are constantly changing standards, which is almost impossible to take into account operational for management purposes.

Keywords: management accounting, accounting, management accounting, financial reporting standards international

В настоящее время интерес к построению системы управленческого учета на основе информационной платформы международных стандартов обусловлен тем, что последние интегрируют передовой зарубежный опыт ведения учета в коммерческих организациях. Для принятия тактических и стратегических решений любой коммерческой организации необходима качественная система получения управленческой информации. Система управленческого учета, основанная на финансовой информации российского бухгалтерского учета, не всегда удовлетворяет потребностям управления [1]. Предпочтение коммерческие организации отдают финансовой информации, сформированной в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Для того чтобы определить, подходит ли база данных МСФО для составления управленческой отчетности, необходимо проанализировать, согласуются ли цели этих видов учета между собой. В таблице проведено сравнение различных систем учета, формируемых на базе МСФО или РСБУ, относительно применимости для целей управленческого учета.

Цели управленческого учета и отчетности и учета и финансовой отчетности по МСФО имеют схожие черты: составляются на базе финансового учета и призваны отразить достоверные данные, которые будут полезны для пользователей. Управленческий учет вполне может быть составлен на основе информации из учета МСФО. Однако трудность такой ситуации в том, что между российским и международным

учетом существует разница в принципах подготовки отчетности, а также в оценке ее статей. Различия в целях также заключаются в ориентации на разные категории пользователей, которым предоставляются эти виды отчетности. При этом такой подход возможен и поможет сделать управленческий учет более эффективным и достоверным. Анализируя цели и потребности пользователей отчетности видно, что для целей управления больше подходят финансовые данные МСФО, так как изначально эти стандарты создавались с учетом потребностей инвесторов для принятия ими экономических решений [2]. В настоящее время РСБУ приближаются к МСФО, поэтому качество финансовой информации по российским стандартам повышается, однако различие целей составления отчетности по российским и по международным стандартам обуславливается приоритетом МСФО для целей управления.

Финансовая информация, сформированная на основе РСБУ, зачастую не соответствует потребностям управления по следующим причинам:

- 1) формируется в основном для предоставления контролирующим органам и жестко регламентирована,
- 2) методология бухгалтерского учета зачастую сближена с налоговым учетом,
- 3) процедуры учета отличаются формальным подходом,
- 4) финансовых данных РСБУ может оказаться недостаточно для формирования управленческой отчетности [3].

При сопоставлении наполнения понятия управленческой отчетности и финансовой четко можно увидеть, что управленческая отчетность значительно шире, чем финансовая. Для целей управления необходима разнообразная информация (как финансовая, так и не финансовая), при этом финансовые данные являются информационной основой для системы управленческого учета.

Сравнение особенностей систем учета МСФО и РСБУ для использования в управленческом учете [1]

Область сравнения	Управленческий учет	МСФО	РСБУ
Цели	Формирование информации для стратегического и оперативного управления коммерческой организацией, принятия эффективных управленческих решений, повышение эффективности управления	Предоставление пользователям достоверной и полезной информации для принятия ими решений в отношении коммерческой организации, составившей отчетность по МСФО. Принятие управленческих решений, при обязательности формирования финансовой отчетности, предоставление ее контролирующим органам	Предоставление достоверной и полезной информации, необходимой для принятия управленческих решений. Предоставление отчетности контролирующим органам, соответствии законодательным нормам РФ, определение налоговой базы
Методология	Внутренняя методология, разработанная коммерческой организацией, могут применяться общеизвестные инструменты и модели	МСФО, действующие на отчетную дату, широкое применение профессионального суждения бухгалтера	Законодательство РФ, могут применяться МСФО или внутренние наработки коммерческой организации, если в законодательстве нет регламента для конкретного факта хозяйственной жизни
Требования законодательства	Требования и регламенты РФ существенно ограничены (существуют только для крупнейших производственных коммерческих организаций)	Требования и регламенты РФ ограничены (существуют только для кредитных, страховых, клиринговых организаций, НПФ, котирующихся и крупных производственных коммерческих организаций)	Подробные законодательные требования и регламенты для учета большинства фактов хозяйственной жизни, формата и процедуры представления финансовой отчетности
Контроль формирования и представления отчетности	Менеджмент	Инвесторы, менеджмент, в случае обязательного формирования консолидированной финансовой отчетности – ЦБ РФ, контролирующие органы для коммерческих организаций	Государственные контролирующие органы

При постановке системы управленческого учета и формирования управленческой отчетности коммерческой организации необходимо определить, какую финансовую информацию необходимо интегрировать в данную систему. Информационной основой при постановке системы управленческого учета может быть:

1. Финансовая информация, формируемая на основе российских стандартов финансовой отчетности (РСБУ).
2. Финансовая информация на базе МСФО.
3. Отдельно собираемая финансовая информация в соответствии с внутренними регламентами коммерческой организации (так называемой «управленческой» финансовой информацией) [4].

В зависимости от информационного обеспечения организации системы управленческого учета в коммерческой организации могут иметь три модели формирования управленческой отчетности, которые представлены на рис. 1.

нове финансовой отчетности по РСБУ, дополненной данными аналитического учета.

В рамках второй модели, когда в коммерческой организации ведется учет по российским и по международным стандартам, управленческий учет организуется на базе учетно-аналитического обеспечения в рамках этих двух форматов. Управленческая отчетность в этом случае формируется на основе информационного пространства, состоящего из совокупности бухгалтерской (финансовой) отчетности по РСБУ, финансовой отчетности по МСФО, а также данных для трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности в управленческую отчетность на основе соответствующих методик трансформации (интегрированный способ). Данная информация представляется руководству в утвержденных формах управленческой отчетности. Это интегрированный способ ведения управленческого учета в коммерческих организациях, в которых ведется учет по РСБУ и МСФО, при



Рис. 1. Модели формирования управленческой отчетности в зависимости от информационного обеспечения организации системы управленческого учета в коммерческой организации

В рамках первой модели в коммерческой организации, которая ведет бухгалтерский учет только по российским стандартам, автономная система управленческого учета не создается. Как правило, это малые коммерческие организации, которые в этом случае принимают управленческие решения на ос-

котором зеркальные счета не применяются. В этом случае в коммерческой организации используется единый алгоритм счетов и типовых бухгалтерских проводок.

При организации системы управленческого учета и управленческой отчетности важнейшим фактором является её

экономическая эффективность, которая позволяет улучшить качество принимаемых управленческих решений [5]. Организация и функционирование управленческой бухгалтерии целесообразны, полученный экономический эффект превышает понесенные затраты на ее постановку. Несмотря на то, что отдача от внедрения управленческой бухгалтерии будет ощутима сразу, срок окупаемости затрат не её внедрение в коммерческой организации может быть достаточно продолжительным. Экономическая эффективность зависит от масштабов внедренной системы управленческой бухгалтерии, а также степени её автоматизации. Традиционно бухгалтерский финансовый учет в коммерческих организациях осуществляется в рамках единого счетного плана, т.е. по интегрированной схеме.

В рамках *третьей модели* в коммерческой организации формируется по российским и международным стандартам, а система управленческого учета и управленческая отчетность формируется на регулярной основе. При автономном варианте каждая из систем учета – финансового на базе РСБУ и МСФО и управленческого –

является замкнутой. В финансовой бухгалтерии, реализуемой на базе РСБУ и МСФО, затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой – по статьям калькуляции.

При реализации в коммерческой организации любой из представленных моделей следует выделить этапы составления и представления управленческой отчетности, которые показаны на рис. 2.

При построении системы управленческого учета использование финансовых данных МСФО в качестве базы может быть достаточно эффективным. Следует учитывать особенности методологии международных стандартов, в том числе можно использовать весь спектр МСФО или только некоторые стандарты и подходы. Чтобы повысить эффективность использования отчетности МСФО, подход к подготовке данных МСФО должен быть не формальным, а продиктованным потребностями бизнеса [6]. В целом при принятии решения об использовании методологии МСФО в управленческом учете необходимо учитывать все преимущества и недостатки международных стандартов для целей управления.



Рис. 2. Этапы составления и представления управленческой отчетности коммерческой организацией

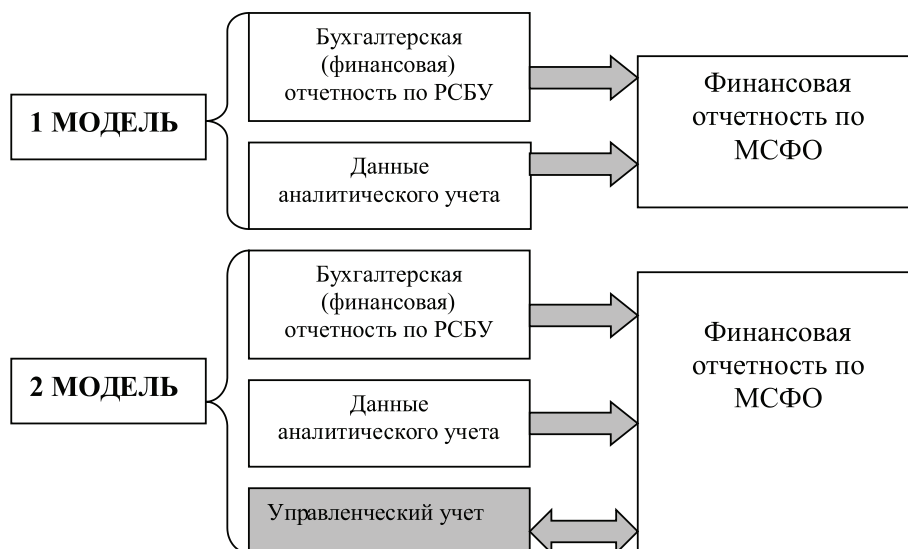


Рис. 3. Модели формирования финансовой отчетности по МСФО коммерческой организации

На основе имеющейся информации разработаны две модели организации управленческого учета и управленческой отчетности в коммерческих организациях, которые представлены на рис. 3.

Первая модель формирования финансовой отчетности по МСФО наиболее распространенная. В этом случае формирование финансовой отчетности происходит на основе информации бухгалтерской финансовой отчетности по РСБУ, а также аналитических данных, необходимых для процедуры трансформации отчетности в формат МСФО.

Вторая модель на практике реализуется, когда финансовая система строится на основе управленческой информации. Это реально, например, когда уровень методологии сложившейся системы управленческого учета достаточно высок и коммерческая организация при внедрении МСФО использует наработки и данные управленческого учета. В этом случае управленческий учет первичен. Однако на практике возникает потребность построения или оптимизации управленческого учета на основе определенной финансовой системы. Например, коммерческая организация внедрила МСФО, при этом принимается решение об оптимизации управленческого учета и использовании методологии и данных МСФО для целей управления. В этом случае финансовая система служит информационной базой для финансовой составляющей управленческого учета. При определении системы

управленческого учета на основе МСФО необходимо учесть следующие моменты:

- «идентификацию целей менеджмента, оперативные и стратегические задачи, выделение и минимизацию компромисса интересов различных групп пользователей отчетности МСФО и управленческой отчетности;

- взаимосвязь методологии управленческой отчетности с методологическими основами МСФО, в том числе выделение той части регламентов, которые полностью соответствуют требованиям МСФО, а также выбор той методологии, которая будет использована только для управленческих целей или которая может не соответствовать требованиям МСФО, – вопросы методологии могут быть отражены в соответствующих учетных политиках;

- выбор модели учета затрат;
- форматы отчетов и встроенную в отчеты финансовую аналитику, план счетов и другие технические инструменты для формирования отчетности;

- синхронизацию сбора и обработки финансовой информации для минимизации сроков подготовки отчетности МСФО и оперативных управленческих отчетов;

- организацию эффективного использования информации управленческого учета для формирования отчетности МСФО;

- программное обеспечение с возможностью синхронизации систем учета МСФО и управленческой системы;

- «сбор и обработку нефинансовой информации».

К плюсам ведения управленческого учета на базе МСФО можно отнести также повышение сопоставимости информации результатов деятельности с другими компаниями (при возникновении такой необходимости), ведь учет, построенный на базе одних принципов, обеспечивает такую возможность.

Существуют определенные **минусы подготовки** управленческого учета на базе МСФО. К ним относят в том числе постоянные изменения стандартов, которые практически невозможно оперативно учесть для целей управленческого учета.

Еще одной сложностью составления управленческого учета на базе данных МСФО является тот факт, что не всегда совпадают итоги этих видов отчетности, что связано с различным агрегированием и детализацией данных.

Таким образом, возможность построения управленческого учета на основе МСФО и МСФО-учета на базе данных управленческого учета реальна, хотя и требует некоторых усилий со стороны компании по его организации. Однако прежде чем осуществить этот проект, следует тщательно проанализировать цели дальнейшего развития бизнеса и необходимость такого шага с точки зрения этих целей. Наиболее оптимальной системой подготовки учета и отчетности, как управленческой, так и МСФО, будет использование не только данных двух видов учета, но и, при необходимости, информации из российского учета. При таком подходе система учета как по МСФО, так и по управленческому учету будет наиболее эффективной.

Список литературы

1. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // *Международный бухгалтерский учет*. – 2013. – № 25. – С. 2–17.
2. Воронченко Т.В. Оптимизация процесса подготовки отчетности, составленной российскими организациями в соответствии с МСФО // *Аудиторские ведомости*. – 2015. – № 6. – С. 38–47.
3. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Реформирование системы нормативного регулирования российского бухгалтерского учета на основе МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. – 2014. – № 19 (313). – С. 2–18.
4. Дуванская Н.А. Эволюция реализации перехода российского бухгалтерского учета в формат международных стандартов финансовой отчетности / Н.А. Дуванская, О.Ф. Сверчкова // *Экономика и предпринимательство*. – 2015. – № 2 (ч. 1). – С. 1069–1072.
5. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya (дата обращения: 01.10.2016).
6. Роганова С. Управленческий учет и МСФО: варианты взаимодействия // *Актуальная бухгалтерия*. – 2014. – № 7.

References

1. Bogataja I.N., Evstafeva E.M. Issledovanie sovremennyh tendencij razvitiya buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossijskoj Federacii // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët*. 2013. no. 25. pp. 2–17.
2. Voronchenko T.V. Optimizacija processa podgotovki otchetnosti, sostavlennoj rossijskimi organizacijami v sootvetstvii s MSFO // *Auditorskie vedomosti* no. 6, 2015. pp. 38–47.
3. Družilovskaja T.Ju., Družilovskaja Je.S. Reformirovanie sistemy normativnogo regulirovanija rossijskogo buhgalterskogo ucheta na osnove MSFO // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët*. 19 (313). 2014. pp. 2–18.
4. Duvanskaja, N.A. Jevoljucija realizacii perehoda rossijskogo buhgalterskogo ucheta v format mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti / N.A.Duvanskaja, O.F.Sverchkova // *Jekonomika i predprinimatelstvo*. 2015. no. 2(ch.1) pp. 1069–1072.
5. *Kontseptualnye osnovy finansovoj otchetnosti* [Elektronnyj resurs]. URL: http://www.minfin.ru/common/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya (data obrashhenija: 09.02.2016).
6. Roganova S. Upravlencheskij uchët i MSFO: varianty vzaimodejstvija // *Aktualnaja buhgalterija*. 2014. no. 7.