

## МЕХАНИЗМ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ МСФО

### IFRS-BASED MECHANISM OF FINANCIAL AND MANAGEMENT ACCOUNTING AND REPORTING

Н. А. Ракевич,  
аспирант

*Развитие и совершенствование рыночных отношений в России невозможно без изучения мирового опыта в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и применения его в практической деятельности. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) формировались в зарубежной практике в течение длительного времени и отражают, прежде всего, совокупный опыт национальных учетных систем. На сегодняшний день существует необходимость внедрения МСФО в систему финансового и управленческого учета РФ с целью адаптации российских стандартов учета к международным стандартам. Это позволит компаниям составлять отчетность, реально отражающую положение дел на предприятии, принимать более взвешенные управленческие решения и, как следствие, повышать эффективность управления бизнесом.*

*It is impossible to develop and improve market relations in Russia without thorough study and practical application of world best experiences in the field of accounting and accounting (financial) statements. International Financial Reporting Standards (IFRS) has been worked at for a long time and today they reflex the practice of foreign national accounting systems. It is high time for the Russian Federation to introduce IFRS in the national financial and management accounting system, so that Russian accounting standards get adapted to those international. It will help companies to make statements that reflect actual situation in the enterprise, to take better-founded management decisions and, consequently, improve business management efficiency.*

*Le développement et amélioration des relation de marché économique en Russie ne sont possible que par l'étude soigneuse et application pratique de meilleure expérience mondiale en demain de comptes et systèmes de comptabilité (rapports) financière. Standards Internationales des Rapports Financiers (SIRF) avaient été élaboré pendent beaucoup de temps et maintenant ils reflètent l'expérience des systèmes nationaux étrangers de comptes. C'est temps pour la Fédération de Roussie d'introduire SIRF aux systèmes nationaux financiers et administratifs afin que standards de compts Russes soient adaptés aux tels internationaux. Cela aidera de faire les rapports qui reflètent la situation réelle en compagnie, de prendre décisions mieux fondées et, par conséquence, d'améliorer l'administration du business.*

*Entwicklung und Verbesserung der Marktökonomiebeziehungen in Russland sind unmöglich ohne sorgfältige Untersuchung und praktische Verwendung bester Welterfahrung im Gebiet von Buchhaltung und Finanzberichtssystemen. Internationale Finanzberichtstandarte (IFBS) wurde entwickelt während längere Zeit, und heute sie die Erfahrung mancher nationalen Buchhaltungssysteme weiderspielen. Man muss IFRS in nationalen Finanzberichts- und Verwaltungssystemen Russischer Föderation übertragen, um ihre Buchhaltungsstandarte an internationalen Standarten anpassen. Das wird der Kompanien helfen solche Berichte aufsetzen, die richtige Situation in der Kompanie wiederspielen, so dass die Leitung besser begründete Beschlüsse nehmen und damit die gesamte Kompanieverwaltung verbessern könnten.*

**Ключевые слова:** МСФО, бухгалтерская отчетность, управленческая отчетность, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств.

**Key words:** IFRS, accounting, management reporting, profit and loss statement, cash flow statement.

**Mots clefs:** SIRF, comptabilité, rapport de comptes, rapport administratif, déclaration de profits et pertes, rapport de circulation monétaire.

**Schlüsselwörter:** IFBS, Buchhaltung, Verwaltungsbericht, Profit- und Verlustdeklaration, Geldumlaufsbericht.

Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в практику российских стандартов управленческого и финансового учета возможно путем создания механизма ведения этого учета в соответствии с требованиями указаний и рекомендаций МСФО, для чего в системе управленческого и финансового учета должны разрабатываться определенные внутренние документы, которые, в конечном итоге, будут являться базой для подготовки внешней отчетности (Отчета о прибылях и убытках и Отчета о движении денежных средств).

Для составления Отчета о прибылях и убытках международными стандартами финансовой отчетности (IAS 1 «Представление финансовой отчетности») рекомендованы два варианта представления расходов:

- простая классификация (заработная плата, амортизация и т.п.), в рамках которой затраты

объединяются в соответствии с их характером и не перераспределяются в зависимости от их назначения внутри организации;

- функциональная классификация, указывающая на направления расходов (производственные, административные и др.) [1, С. 269].

При этом международные стандарты рекомендуют крупным компаниям использовать функциональную классификацию расходов с последующей разбивкой их в рамках простой классификации.

Отчет о прибылях и убытках в России по своей форме приближен к требованиям международных стандартов. В его основе лежит функциональная классификация. Но, на наш взгляд, эта форма отличается чрезмерной агрегированностью, фискальной направленностью (необходимость начисления и уплаты налогов возникает еще на стадии

формирования валовой прибыли) и слабой взаимосвязью с системой управленческого учета.

Предлагаемая логика перегруппировки отчета заключается в необходимости формирования двух отчетов: на базе системы внутренних документов и на базе счетов. Данный подход позволит проводить тщательный и корректный анализ получения чистой прибыли, представляющей собой разницу между выручкой и расходами двух типов: производственного и финансового характера. Они не взаимозаменяемы, однако величиной и долей каждого из них можно управлять.

Величина чистой прибыли зависит от многих факторов. На нее оказывает влияние структура источников финансирования (выручка от реализации, себестоимость) и рациональность использования предоставленных предприятию финансовых ресурсов.

Первый момент находит отражение в объеме и структуре основных и оборотных средств и эффективности их использования. Основными элементами себестоимости продукции являются переменные и постоянные расходы, причем соотношение между ними может быть различным в зависимости от технической и технологической политики, выбранной предприятием. Изменение структуры себестоимости может существенно отразиться на величине прибыли [6, С. 174]. Поэтому один из отчетов (на базе внутренних документов) следует формировать с использованием постоянных и переменных расходов.

Второй момент находит отражение в соотношении собственных и заемных средств как источников долгосрочного финансирования, определения целесообразности и эффективности использования займов и кредитов. Использование заемных средств связано для предприятия, порой, со значительными издержками. Оптимальное соотношение между собственными и привлеченными долгосрочными финансовыми ресурсами, благоприятно отражающееся на прибыли, определяется категорией финансового рычага [6, С. 187]. Учитывая данную трактовку и подход, структуру отчета о прибылях и убытках на предприятии, в отличие от российских стандартов, можно изложить в ином варианте.

Разница между существующей в российском учете и предлагаемой формой заключается в том, что предлагаемая форма исходит из основ управленческого учета, где расходы делятся на постоянные и переменные, и из связи с операционным анализом.

Как представляется, такой подход больше соответствует содержанию операционного анализа и в большей степени раскрывает картину влияния эффекта рычагов на финансы предприятия, а именно на прибыль и взаимосвязь собственного и заемного капитала.

Исходным является операционный рычаг, представляющий собой взаимосвязь между совокупной выручкой предприятия, его валовым доходом (доходом до выплаты процентов и налогов) и расходами производственного характера (к последним относятся совокупные расходы предприятия, уменьшенные на величину расходов по обслуживанию внешних долгов). Финансовый рычаг характеризует взаимосвязь между чистой прибылью и величиной доходов до выплаты процентов и налогов. Обобщающим понятием является производственно-финансовый рычаг, для которого характерна взаимосвязь трех показателей: выручки, расходов производственного и финансового характера и чистой прибыли [6, С. 191].

Следует заметить, что данный подход, являясь результатом интеграции управленческого и финансового учета, отвечает рекомендациям МСФО (IAS) 1 по функциональной классификации расходов с последующей разбивкой их в рамках простой классификации. Возможно, что на начальном этапе могут существовать два отчета: один для внутренних нужд, другой – для внешних пользователей с последующим переходом к единой форме. Таким образом, предлагаемая форма отчета о прибылях и убытках – это форма для руководства предприятия и его топ-менеджеров. Соответственно, вся информация о расходах поступает из документов управленческого учета.

В этой связи, предлагаемая форма Отчета о прибылях и убытках, в отличие от действующей, представляет собой интегрированный учет, так как позиции отчета отражают внутрипроизводственный (управленческий) и финансовый (бухгалтерский) учет. Предлагаемая форма отчета также отражает влияние операционного анализа на рост конкурентоспособности фирмы. Результаты анализа основных показателей (маржинальная прибыль, точка безубыточности, запас финансовой прочности) позволяют выработать решения по ценовой политике и оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции.

Другим отчетом, который подлежит модификации в соответствии с требованиями МСФО, является Отчет о движении денежных средств. Отчет о прибылях и убытках служит для измерения прибыльности предприятия за определенный период путем сопоставления расходов и доходов, но в нем отсутствует отражение движения денежных средств и влияние производственной деятельности на ликвидность и платежеспособность. Эту информацию дает Отчет о движении денежных средств. Необходимость составления данного отчета в международной практике определена международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств», в России – Положе-

нием по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.07.99 г. № 43н. Помимо этого, Министерством финансов разработан проект ПБУ «Отчет о движении денежных средств» (23/2010), который, как предполагается, будет введен в действие в бухгалтерской отчетности за 2011 год и который призван снять некоторые существующие на данный момент отличия между российскими и международными стандартами в части отражения данных в отчете [9].

Денежные поступления и выплаты как в российском учете, так и согласно международным стандартам, по видам деятельности делятся на производственную (операционную), финансовую и инвестиционную. Основная деятельность связана с получением выручки от реализации, а также с такими статьями баланса, как: дебиторская задолженность, запасы, кредиторская задолженность, выданные авансы. Финансовая деятельность включает средства, полученные от собственников, и их возврат либо в виде денежных средств, либо в виде дивидендов. Она также включает средства, полученные от кредиторов, и выплату обязательств по займам. Инвестиционная деятельность отражает различные варианты размещения ценных бумаг, не являющихся денежными эквивалентами, и прочих активов, приносящих длительное время доход.

На данных о движении денежных средств в прошлом, настоящем и будущем базируется большинство оценок объектов бухгалтерского учета. Доходы рассматриваются как прирост денежных средств от продажи продукции, товаров и услуг, а расходы – как выплаченные или предполагаемые к выплате денежные средства за услуги и т.п. Таким образом, поступление и выбытие денежных средств выступают главными факторами хозяйственной жизни предприятия.

Неслучайно отдельными практиками высказывались предположения о полной замене Отчета о прибылях и убытках и Баланса на Отчет о движении денежных средств. На наш взгляд, это несколько преждевременно. Отчет о прибылях и убытках отражает все полученные доходы и все понесенные расходы, тогда как Отчет о движении денежных средств имеет дело с доходом, который получен наличными, и расходами, которые оплачены. Какой из отчетов информативнее, зависит только от того, какая цель ставится перед бухгалтером.

Составляя Отчет о движении денежных средств, необходимо показать собственникам и кредиторам, что предприятие способно обеспечить приток денежных средств в результате текущей деятельности. С этой целью необходимо правильно относить суммы на соответствующий вид деятельности. Важным в использовании отчета является

устранение внутренних перемещений между отдельными статьями денежных средств (например, с расчетного счета в банке в кассу организации). В процессе работы с информацией отчета, выделяются стабильные и случайные источники поступления денежных средств на предприятие. Такая процедура позволяет создать информационную базу для прогнозирования будущих денежных потоков [8]. Главным документом для анализа движения денежных средств в РФ является Отчет о движении денежных средств (форма № 4 бухгалтерской отчетности), составленный на базе прямого метода.

В отличие от российских стандартов, МСФО (IAS) 7 предусматривает два метода представления данных о денежных потоках: прямой и косвенный. Прямой метод отражает валовые денежные поступления и платежи. Косвенный – предполагает корректировку чистого дохода на неденежные статьи.

Косвенный метод предпочтительней с аналитической точки зрения, так как, в отличие от прямого, позволяет определить взаимосвязь полученной прибыли с изменением величины денежных средств и показывает взаимосвязи между разными видами деятельности предприятия. С его помощью можно выявить места скопления иммобилизованных денежных средств и разработать пути выхода из сложившейся ситуации. Расчет денежных потоков косвенным методом ведется от показателя чистой прибыли с соответствующими корректировками его на статьи, не отражающие движения реальных денежных средств по соответствующим счетам.

Модель анализа денежного потока косвенным методом, отражающая интеграцию управленческого и финансового учета, может быть построена на группировке элементов притока и оттока средств по сферам управления предприятием:

- управление прибылью;
- управление запасами и расчетами;
- управление финансовыми обязательствами;
- управление налогами и инвестициями;
- управление леввериджем, или соотношением собственного и заемного капитала.

При проведении аналитической работы оба метода построения отчета (прямой и косвенный) дополняют друг друга и дают реальное представление о движении потока денежных средств на предприятии за расчетный период. Основной целью анализа движения денежных средств является выявление причин дефицита (избытка) денежных средств и определение источников их поступления и направлений расходования для контроля текущей ликвидности и платежеспособности предприятия. Платежеспособность и ликвидность предприятия очень часто находятся в зависимости от реального денежного оборота в виде потока денежных плате-

жей, отражаемых на счетах бухгалтерского учета. Поэтому анализ движения денежных средств дает возможность оценить финансово-экономическое состояние хозяйственного субъекта. В этих целях можно использовать как прямой, так и косвенный методы [7, С. 183]. Это позволит раскрыть реальное движение денежных средств в компании, оценить синхронность их поступления и расходования, а также увязать величину полученного финансового результата с состоянием денежных средств.

Интеграция учета в соответствии с МСФО и полная его автоматизация ведет к сокращению финансовых и трудовых затрат, то есть за счет автоматизации сокращается время и трудозатраты на составление финансовых (внешних) и внутренних отчетов, повышается точность планирования экономических результатов деятельности и снижается элемент субъективизма при принятии управленческих решений.

#### Библиографический список

1. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. 3-е изд., испр. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
2. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова / под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Омега-Л, 2006. – 568 с.
3. Грюнинг Х. Ванн. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. 3-е изд., обновл. и перераб. / Всемирный банк. М.: Весь Мир, 2006. – 344 с.
4. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 464 с.
5. Маренков Н.Л. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: учеб. пособие / Н.Л. Маренков, Т.Н. Веселова. 5-е изд. М.: Едиториал УРСС, 2004. – 200 с.
6. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. М.: Проспект, 2010. – 424 с.
7. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Организации и консолидированные группы / С.И. Пучкова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344 с.
8. <http://misbfm.ru> Кожухова О.С. Сравнительный анализ методов составления отчета о движении денежных средств.
9. [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).

Ракевич Н. А. – аспирант Кузбасского государственного технического университета

Rakevitch N. A. – Post-graduate, KuzGTU

e-mail: vorobei\_85@mail.ru

