

Тема 1. Взаимосвязь управленческого учета и международных стандартов финансовой отчетности

1. Общее и отличие в принципах управленческого учета и МСФО.
2. Потребность и необходимость формирования единой информационной системы для подготовки отчетности в формате МСФО.
3. Место МСФО в системе управленческого учета и контроллинга.

Использование МСФО для целей управленческого учета

Сразу оговоримся, что управленческая и финансовая отчетность по международным стандартам решают разные задачи. Вместе с тем существует целый ряд вопросов, в которых использование МСФО при построении системы управленческого учета является очень даже полезным. Мы проанализировали такие случаи.

Подход к учету

Начнем с основополагающих принципов и концепций, заложенных в обе системы. «Стандарт» – важное слово, входящее в аббревиатуру МСФО. Основная идея появления международных стандартов как раз и заключается в том, чтобы пользователи во всем мире могли однозначно понимать отчетность, подготовленную предприятием хоть на другом конце света. Правила же управленческого учета, согласно общепринятому мнению, предприятие разрабатывает индивидуально, что называется, «под себя». И связано это с тем, что особенности бизнеса сильно влияют на характер информации, которая нужна менеджменту для принятия решений. Однако и в управленческом учете может быть полезно использование стандартов.

Если система учета построена по определенным общепринятым правилам, ее проще воспринять новым сотрудникам. Кроме того, стандарт может определять требования, выполнение которых повышает качество и прозрачность отчетности.

Процесс стандартизации в области МСФО идет достаточно успешно почти 35 лет. В настоящее время действует 36 международных стандартов финансовой отчетности. Что касается управленческого учета, то несмотря на наличие большого количества стандартизирующих организаций на национальном уровне (например, североамериканский Institute of Management Accounting, который выпускает свои стандарты), такого признания, как лондонский Совет по международным стандартам бухгалтерского учета, не добился никто.

Вообще, к стандартизации правил ведения управленческого учета у многих неоднозначное отношение. Основной аргумент «против»: каждое предприятие уникально, наложение строгих рамок может отрицательно сказаться на своевременности и стоимости подготовки управленческой отчетности. Доводы «за» мы привели выше.

Пользователи

Управленческий учет и МСФО ориентированы на подготовку информации для разных групп пользователей. Данные первого интересны внутренним пользователям, второго – внешним. В качестве первых выступают сотрудники компании и менеджмент всех уровней. Вторых – Инвесторы, заимодавцы, поставщики, покупатели, государственные органы, общественность. Логично предположить, что поскольку их интересы различаются (мы рассмотрим их ниже), требования к информации и правилам ее подготовки в управленческом учете и МСФО тоже разнятся. Естественно, что отличаются и решения, принимаемые внутренними и внешними пользователями (см. табл. 1).

Примеры экономических решений	
внешних пользователей	внутренних пользователей

<p>Когда купить, придержать или продать акции</p> <p>Оценка качества управления</p> <p>Оценка обеспечения сумм, предоставленных компании в кредит</p> <p>Определение размеров распределяемой прибыли и дивидендов</p> <p>Подготовка и использование статистики валового национального дохода</p>	<p>Когда и по какой цене купить или продать товары</p> <p>Оценка эффективности управления менеджментами всех уровней</p> <p>Оценка потребности фирмы в привлечении кредитов</p> <p>Определение элементов доходов, из которых формируется прибыль</p> <p>Анализ и оценка альтернативных вариантов управления компанией (например, поиск ответа на вопрос «произвести самим или купить?»)</p>
--	---

Таким образом, решения внутренних пользователей разнообразнее и уже не могут опираться только на аппарат финансового учета. Поэтому нужны и нефинансовые методы. Например, для стратегического управления. Поэтому обычно управленческий учет на предприятии уже включает в себя:

- финансовый учет (возможно, ведущийся по правилам, отличным от методики подготовки отчетности для внешних пользователей);
- методы нефинансового учета, такие как функционально-стоимостной анализ, оперативная отчетность и т. д.

Важно отметить, что чем выше в иерархии управления находится руководящий сотрудник, тем больше он пользуется данными именно финансового учета, так как его интересы и набор принимаемых решений приближается к решениям внешних пользователей. Поэтому на крупных предприятиях или группах компаний правила подготовки отчетности в соответствии с МСФО могут полностью входить в систему управленческого учета.

Для небольших предприятий использование международных стандартов для внутренних целей тоже может быть полезным: позволит стандартизировать учет, подготовить информацию высокого качества.

Если сравнивать объем информации, содержащейся в документах управленческого учета и отчетности, составленной по МСФО, видно, что он различается. Менеджменту компании нужно гораздо больше информации, чем внешним пользователям. Это не говорит о том, что составители международной отчетности что-то скрывают. Просто управленческая отчетность должна содержать ту же самую информацию в более детальном виде: приводить данные в натуральных единицах, раскрывать сведения о показателях на единицу продукции, по различным видам деятельности или центрам ответственности и пр.

Рис. Отношения между управленческим учетом и МСФО



Таким образом, управленческий учет сможет стать информационной основой для составления международной отчетности, но не наоборот. А вот отдельные правила и стандарты МСФО могут с успехом применяться в управленческом учете. К тому же, хотя менеджмент имеет доступ к разнообразным данным о деятельности предприятия, и финансовая отчетность не является главным источником информации, не стоит отказываться от «стандартных» форм финансовой отчетности по МСФО. Ведь они предоставляют сведения гарантированно хорошего качества для применения инструментов финансового анализа. Весь пакет форм отчетности (баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала) может использоваться в управленческом учете. Более того, трудно представить себе руководство компании, которое не применяет их для тактического и стратегического управления.

Сроки

Безусловно, в разговоре о соотношении финансовой отчетности и управленческого учета нельзя не упомянуть такой важный вопрос, как сроки. МСФО требует от предприятий составлять отчетность минимум один раз в год и поощряют составлять ее чаще. Некоторые компании готовят отчетность ежемесячно. Но в силу природы финансовой отчетности при соблюдении всех стандартов делать это хорошо чаще не получится (здесь мы не рассматриваем банки, которые составляют баланс ежедневно).

В управленческом учете данные требуются более оперативно. И зачастую подготовка своевременной информации идет с нарушением принципов полноты и надежности в угоду оперативности. Поэтому надо четко понимать, что сама по себе отчетность по МСФО может быть полезной для принятия лишь части решений тактического и стратегического характера, а для оперативных действий необходим более быстрый учет.

Качественные характеристики

Качественные характеристики финансовой отчетности определяют ее полезность для пользователей. Все приведенные в МСФО характеристики являются безусловно важными и для управленческого учета: это понятность, уместность, существенность, правдивое представление, приоритет содержания над формой, полнота. Но не все они полностью совместимы с требованием оперативности.

Так, управленческая отчетность может содержать большее количество ошибок или неточных оценок, чем финансовая. Дело в том, что для принятия ряда управленческих решений достаточно анализа тенденций или отдельных фактов отклонений. Кроме того, управленческая отчетность необязательно должна быть осмотрительной, так как для внутренних пользователей при принятии решений допустим больший риск, чем для внешних.

Однако для ряда характеристик финансовой отчетности существуют способы (в основном, связанные с применением принципа существенности), которые позволяют снизить их влияние при ведении управленческого учета в пользу повышения оперативности и снижения стоимости получения отчетности.

Зато ограничения уместности и надежности информации, такие как, своевременность, баланс между выгодами и затратами, а также баланс между качественными характеристиками могут быть приняты для управленческого учета полностью.

Рекомендуемая литература

а) основная литература

1. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности и бюджетирование. - М.: Изд-во Альбина Букс. - 2006.
2. Маскелл Б, Баггали Б. Практика бережливого учета. Управленческий учет, система отчетности на бережливых предприятиях. - М.: Изд-во Эксмо. - 2010.
3. Николаева О.Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет. М.: Изд-во ЛКИ. – 2010. – 400 с.

б) дополнительная литература

1. Васильева Л.С., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет. Порядок постановки и направления развития. - М.: Изд-во Эксмо. – 2009.
2. Друри В. Управленческий учет для принятия бизнес-решений. - М.: Изд-во Юнити-Дана. - 2009.
3. Краскова О.С. Управленческий учет в США. - М.: Изд-во Тера. - 2006.
4. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. - М.: Изд-во Экономика. - 2006.
5. Управленческий учет: официальная терминология СИМА.- М.: Изд-во ФБК-Пресс. - 2004.

Тема 2. Исследование отдельных международных стандартов финансовой отчетности для целей управленческого учета

1. Возможности применения положений МСФО(IAS)1 «Представление информации», МСФО (IAS)8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки», МСФО (IAS) 18 «Выручка» в управленческом учете.

2. Ограничения использования требований МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».
3. Адаптация к управленческому учету условий МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».
4. Возможности применение требований МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» в управленческом учете.

Анализ применимости отдельных стандартов в управленческом учете

Рассмотрим, какие стандарты могут быть полезны при определении правил ведения управленческого учета. В таблице приведен список МСФО, действующих на 1 января 2005 года.

Таблица

Применение МСФО для целей управленческого учета

МСФО	Краткое описание	Комментарий
МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»	дает рекомендации по структуре отчетности и минимальные требования по содержанию	Можно использовать рекомендуемые МСФО 1 минимальное содержание и структуру финансовой отчетности, расширив их по собственному усмотрению. Выполнение требований стандарта обеспечивает сопоставимость как собственной отчетности за разные периоды, так и отчетности разных компаний
МСФО 2 «Запасы»	дает указания по определению величины затрат и их последующему признанию в качестве расходов, способах расчета себестоимости запасов	Описанные в стандарте способы определения себестоимости запасов могут быть применимы и в управленческом учете в случае, если предприятие предпочитает консервативную оценку. Соблюдение требования МСФО 2 о том, что запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации, может оказаться полезным, но, скорее для годовой отчетности, нежели, чем для ежемесячной или ежеквартальной, из-за сложности постоянного определения чистой стоимости реализации запасов
МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств»	требует представлять информацию об исторических изменениях денежных средств	Предлагаемые МСФО 7 определения денежных средств и их эквивалентов могут быть полностью востребованы в управленческом учете. Представление информации о движении денежных средств компании в разрезе видов деятельности является удобным и полезным
МСФО 8	описывает	Выполнение требований стандарта обеспечивает

«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	критерии выбора и изменения учетной политики, правила исправления допущенных в отчетности ошибок, а также систему раскрытия информации по влиянию на конечный результат деятельности предприятия изменений в учетной политике и оценках, а также выявленных ошибок (детальный анализ МСФО 8 читайте на стр. 22 в материале «Политический вопрос» – Примеч. ред.)	сопоставимость финансовой отчетности компании во времени. Однако ретроспективное применение изменений в учетной политике и ретроспективный пересчет (то есть, так, как будто бы измененные правила действовали всегда или ошибка никогда не была допущена) не слишком годятся для оперативной управленческой отчетности. Этот подход используется в годовой отчетности при условии соблюдения баланса между затратами и выгодами от подобных мероприятий
МСФО 10 «События после отчетной даты»	устанавливает требования к корректировке и раскрытию информации в финансовой отчетности о событиях, которые происходят в период между отчетной датой и подписанием отчетности к выпуску	Использование МСФО 10 в управленческом учете весьма ограничено, поскольку временной разрыв между окончанием отчетного периода и датой представления пользователям управленческой отчетности минимален. Как правило, все изменения учитываются уже в отчетности текущих периодов
IAS 11 «Договоры подряда»	описывает учет и раскрытие информации в отчетности по договорам подряда	Соблюдение положений стандарта позволяет адекватно оценивать доходы и расходы и проводить их сопоставление в финансовой отчетности. Однако на практике это выполнимо для годовой и реже для квартальной отчетности, поэтому в данном случае необходимо соблюдать баланс между выгодами и затратами на выполнение требований стандарта
МСФО 12 «Налоги на прибыль»	определяет порядок учета и отражения в финансовой отчетности отложенных налогов на прибыль (подробный	Положениями МСФО 8 не всегда можно руководствоваться в управленческом учете российских компаний, тем более что ПБУ 18/02 устанавливает иной порядок (запрещенный международными стандартами)

	анализ МСФО 12 в сравнении с ПБУ 18/02 читайте на стр. 25 – <i>Примеч. ред.</i>)	
МСФО 14 «Сегментная отчетность»	раскрывает принципы представления финансовой информации по сегментам: о различных видах производимой продукции, по регионам, в которых осуществляется деятельность	В МСФО 14 собраны и систематизированы наиболее часто применяемые критерии сегментации финансовой отчетности, которые позволяют лучше оценить риск и доходность диверсифицированного или межрегионального бизнеса, что невозможно сделать на основе агрегированных данных. Для управленческого учета подойдут определение хозяйственно-отраслевых, географических и отчетных сегментов, а также требования стандарта к составу раскрываемой информации
МСФО 16 «Основные средства»	определяет порядок признания активов в качестве основных средств, определение их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения	Применение требований стандарта дает компании наиболее консервативную и надежную оценку операций с основными средствами. Однако выполнение некоторых из них ограничено спецификой управленческого учета, в частности его оперативностью и оперированием прогнозными и расчетными данными
МСФО 17 «Аренда»	определяет учетную политику и правила раскрытия информации арендаторами и арендодателями в отношении договоров аренды	В упручете целесообразно внедрить классификацию аренды на операционную и финансовую согласно положениям МСФО 17 и раскрывать в отчетности активы и обязательства, доходы и расходы в отношении договоров аренды в соответствии с требованиями стандарта. Оценка операций в зависимости от содержания сделки, а не от формы договора тоже может оказать положительное воздействие
МСФО 18 «Выручка»	определяет порядок учета выручки (кроме выручки по договорам на строительство и по договорам аренды)	Опираясь на положения стандарта, компания может определить порядок учета выручки по видам сделок, осуществляемых конкретно ею. Критерии признания выручки, описанные в стандарте, полностью применимы при составлении управленческой отчетности
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	определяет правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам	В управленческом учете целесообразно использовать классификацию вознаграждений работникам, приведенную в стандарте, а также описанные правила их учета
МСФО 21 «Влияние	раскрывает правила пересчета	Этот стандарт не слишком актуален, поскольку в большинстве случаев валюта, в которой ведется

изменений валютных курсов»	операций, осуществленных в валюте, отличной от валюты отчетности, а также определяет правила учета курсовой разницы	управленческий учет и формируется управленческая отчетность, совпадают
МСФО 23 «Затраты по займам»	посвящен вопросам учета и отражения в отчетности затрат по займам	Приведенная в МСФО 23 классификация затрат по займам может быть использована в управленческом учете, равно как и оба способа их учета. При этом основной порядок учета затрат по займам будет давать более консервативную оценку финансово-хозяйственной деятельности компании
МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	дает оценку степени вовлеченности связанных сторон, а также разъясняет требования по раскрытию информации о связанных сторонах и операциях между ними	Из этого стандарта пригодятся определение связанных компаний и требование по раскрытию информации
МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»	описывает порядок подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности для групп компаний, находящихся под контролем материнской организации	На положения МСФО 27 следует ориентироваться при определении состава компаний, подлежащих консолидации. Однако могут применяться свои правила и допущения (например, менее консервативные оценки при определении степени контроля). Представляют интерес и процедуры консолидации, предлагаемые стандартом
МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»	описывает порядок учета инвестиций в ассоциированные организации по методу долевого участия, а также круг компаний, которые должны раскрывать в своей отчетности подобную информацию	В управленческом учете возможно внедрение критериев определения ассоциированных компаний и правил учета инвестиций в них, описанных в стандарте. В то же время часто компании в управленческом учете не используют метод долевого участия, а классифицируют и учитывают подобные инвестиции как финансовые вложения
МСФО 29 «Финансовая отчетность в	устанавливает порядок составления финансовой	В настоящий момент российская экономика не соответствует критериям гиперинфляции, описанным в стандарте. Однако при включении в консолидированную управленческую отчетность

гиперинфляционных экономиках»	отчетности в странах с гиперинфляцией	российской компании показателей деятельности предприятий, находящихся в странах с гиперинфляцией, следует ориентироваться на положения МСФО 29
МСФО 31 «Участие в совместной деятельности»	описывает порядок учета долей участия в совместной деятельности	При участии в совместной деятельности можно руководствоваться как МСФО 31, так и его российским аналогом ПБУ 20/03
МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»	регламентирует раскрытие информации о финансовых инструментах	Соблюдение положений стандарта в управленческом учете позволит адекватно отражать операции, когда риски и выгоды, связанные с конкретным активом или обязательством, разделяются и распределяются между различными сторонами
МСФО 33 «Прибыль на акцию»	Стандарт раскрывает принципы расчета и представления информации о прибыли на акцию (о том, как рассчитать базовую и разводненную прибыль на акцию наш материал XX на стр. XX – примеч. ред.)	Стандарт подходит для использования в управленческом учете. Показатель прибыли на акцию является более информативным и полезным для принятия управленческих решений, нежели показатель чистой учетной прибыли, который не несет в себе никакой информации об инвестициях за период
МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности	Управленческая отчетность составляется и представляется ежеквартально и ежемесячно, а иногда и чаще. Содержание промежуточной отчетности обычно определяется потребностями менеджеров среднего звена, однако общие принципы составления промежуточной отчетности, описанные в стандарте (например, использование той же учетной политики, что и в годовых отчетах), должны применяться и в управленческом учете
МСФО 36 «Обесценение активов»	подробно описывает порядок выявления случаев обесценения активов и их отражения в учете	Нормы данного стандарта позволяют более объективно оценить финансовое состояние компании. Однако период, за который планируется проводить проверку на обесценение, можно определять самостоятельно
МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	определяет критерии признания и количественной оценки резервов, условных обязательств и условных активов, а также определяет	Можно полностью ориентироваться на определения и критерии признания и оценки, данные в МСФО 37. Также целесообразно вести учет условных активов и условных обязательств в отдельных учетных регистрах (забалансовых)

	требования к раскрытию соответствующей информации в финансовой отчетности	
МСФО 38 «Нематериальные активы»	устанавливает порядок учета нематериальных активов, критерии признания, способ оценки балансовой стоимости и порядок раскрытия информации о них в финансовой отчетности	В управленческом учете будет полезно применять установленные стандартом критерии отнесения объекта к нематериальным активам, порядок учета затрат на его создание или приобретение, определение балансовой стоимости и срока полезной службы, а также раскрывать в отчетности информацию о нематериальных активах согласно положениям МСФО 38
МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	устанавливает принципы признания и оценки финансовых активов, обязательств и некоторых договоров о покупке или продаже нефинансовых статей	Приведенные в стандарте классификация, принципы признания и оценки финансовых инструментов полностью подходят для управленческого учета
МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость»	определяет подход к учету инвестиционной собственности и соответствующие требования к раскрытию информации	Применение МСФО 40 возможно, если компания специализируется на инвестиционной собственности или она составляет значительную часть среди объектов основных средств. Это позволит иметь объективную и полную информацию по данному вопросу, однако, всегда необходимо соблюдать баланс между затратами на подготовку отчетности и выгодами от ее использования
МСФО 3 «Объединение предприятий»	устанавливает требования по отражению в финансовой отчетности объединения предприятий по методу покупки	Учет положительного гудвилла и тестирование его на обесценение (вместо амортизации), а также списание отрицательного гудвила на прибыли и убытки, согласно положениям МСФО 3, даст более надежную оценку финансового состояния компании
МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращение деятельности»	содержит определение принципов классификации, оценки и представления информации о внеоборотных	Руководствуясь положениями стандарта, можно с большей надежностью прогнозировать потоки денежных средств и доходность компании путем разделения информации о продолжаемой и прекращаемой деятельности

	активах, предназначенных для продажи	
--	--	--

Рекомендуемая литература

а) основная литература

4. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности и бюджетирование. - М.: Изд-во Альбина Букс. - 2006.
5. Маскелл Б, Баггали Б. Практика бережливого учета. Управленческий учет, система отчетности на бережливых предприятиях. - М.: Изд-во Эксмо. - 2010.
6. Николаева О.Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет. М.: Изд-во ЛКИ. – 2010. – 400 с.

б) дополнительная литература

6. Васильева Л.С., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет. Порядок постановки и направления развития. - М.: Изд-во Эксмо. – 2009.
7. Друри В. Управленческий учет для принятия бизнес-решений. - М.: Изд-во Юнити-Дана. - 2009.
8. Краскова О.С. Управленческий учет в США. - М.: Изд-во Тера. - 2006.
9. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. - М.: Изд-во Экономика. - 2006.
10. Управленческий учет: официальная терминология СИМА.- М.: Изд-во ФБК-Пресс. - 2004.

Тема 3. Формирование управленческого аспекта учетной политики организаций, соответствующей требованиям МСФО

Определение, назначение цели управленческой учетной политики.

Принципы отражения информации в системе управленческого учета и МСФО.

Организационный, технический и методологический аспекты учетной политики для целей управленческого учета.

Распределение ответственности за разработку и актуализацию управленческой учетной политики, порядок актуализации учетной политики для целей управленческого учета.

Рекомендуемая литература

а) основная литература

7. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности и бюджетирование. - М.: Изд-во Альбина Букс. - 2006.
8. Маскелл Б, Баггали Б. Практика бережливого учета. Управленческий учет, система отчетности на бережливых предприятиях. - М.: Изд-во Эксмо. - 2010.
9. Николаева О.Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет. М.: Изд-во ЛКИ. – 2010. – 400 с.

б) дополнительная литература

11. Васильева Л.С., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет. Порядок постановки и направления развития. - М.: Изд-во Эксмо. – 2009.
12. Друри В. Управленческий учет для принятия бизнес-решений. - М.: Изд-во Юнити-Дана. - 2009.
13. Краскова О.С. Управленческий учет в США. - М.: Изд-во Тера. - 2006.
14. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. - М.: Изд-во Экономика. - 2006.
15. Управленческий учет: официальная терминология СИМА.- М.: Изд-во ФБК-Пресс. - 2004.

Тема 4. Интеграция управленческой отчетности и МСФО

1. Формирование управленческой отчетности по МСФО.
2. Реорганизация системы управления организацией при переходе на МСФО и внедрении управленческого учета и отчетности

Синхронизация управленческого и финансового учета

В последние несколько лет все больше и больше финансовых директоров задумываются о вопросе перевода управленческого учета и отчетности своего предприятия на рельсы МСФО или по крайней мере максимального сближения (если не полной конвергенции) управленческого и финансового учета.

Насколько целесообразна такая синхронизация для компании?

Для начала разберемся с терминологией.

Учет бывает разный

С финансовым учетом все более-менее понятно – считается общепризнанным определением, что это процесс сбора, обработки, агрегации, классификации и передачи информации о финансовом положении предприятия и результатах его деятельности за определенный отчетный период внешним пользователям с целью принятия ими экономических решений.

Так как процесс финансового учета завершается формированием финансовой отчетности, то фактически вторая половина этого определения, собственно, дает формулировку понятия «финансовая отчетность» – как концентрированного (через агрегацию и классификацию данных) источника информации о предприятии, передаваемой внешним пользователям для выработки ими решений по поводу данного отчитывающегося предприятия.

Если говорить о финансовой отчетности, составленной по стандартам МСФО, то Совет по МСФО под *внешними пользователями* в первую очередь подразумевает инвесторов, хотя круг пользователей финансовой отчетности обозначен в целом как достаточно широкий и включает также кредиторов, контрагентов, клиентов, сотрудников предприятия и даже государственные органы и общественность. «Концептуальные положения по подготовке финансовой отчетности по МСФО» (так называемый Framework) в параграфе 11 упоминают и нужды менеджмента, которые могут решаться путем использования финансовой отчетности, составленной по МСФО, но допускают, что управленцам для принятия решений по планированию и контролю за деятельностью компании может потребоваться и дополнительная информация.

Методологически финансовый учет подкреплён фундаментом, состоящим из системы концепций, принципов, правил и конкретных методик учета. Если мы имеем в виду конкретно систему МСФО, то речь идет прежде всего о стандартах и

интерпретациях МСФО, а также обо всей сопутствующей стандартам методологической базе и накопленном международном опыте их применения.

С определением управленческого учета и отчетности дело обстоит чуть сложнее, поскольку однозначного определения нет и разные авторы дают свои определения, подчеркивающие отдельные нюансы. По мнению автора статьи, управленческий учет можно определить как систему информационного обеспечения процесса управления предприятием.

В отличие от финансовой, управленческая отчетность может формироваться не только за определенные периоды, но и под конкретные и разнообразные запросы руководства. Кроме того, обычно регулярная управленческая отчетность формируется на более частой основе, чем отчетность по МСФО (не только ежемесячно, но и еженедельно или ежедневно). Основная ее цель – служить для руководства инструментом внутреннего контроля и оценки деятельности компании. В отличие от привычных для финансовой отчетности форм отчетов управленческая отчетность может быть очень разнообразна по форматам и включать, например, такие формы отчетов, как исполнение бюджета денежных средств, анализ затрат подразделений, величина и структура себестоимости производимой продукции или услуг, динамика дебиторской и кредиторской задолженности.

Все эти формы обычно составляются не только с большей частотой, чем финансовая отчетность, но и в более ранние сроки, что диктуется потребностями руководства оперативно принимать решения. Понятно, что скорость составления управленческих отчетов часто достигается за счет принесения в жертву их точности и аккуратности. Нередки случаи, когда отчет с одинаковым названием (например, «Отчет о прибылях и убытках») за один и тот же период может показывать абсолютно разные, если не диаметрально противоположные результаты (прибыль против убытка) в финансовой и управленческой отчетности.

Кроме того, общепринято, что в систему управленческого учета входят работа с вопросами бюджетирования, прогнозирования и планирования, анализ прибыльности продуктов и линий бизнеса, калькулирование себестоимости и ценообразования, вопросы контроля за центрами возникновения прибыли и затрат.

Единой нормативно-правовой базы, регламентирующей организацию системы управленческого учета предприятия, не существует – ни на международном уровне, ни в плане руководства или направления управленческого учета предприятий в России со стороны правительства или Минфина. Здесь справедливости ради нужно отметить, что Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC) выпускает международные стандарты управленческого учета. Однако мало кто в России детально знаком с ними, и еще меньше предприятий реально применяют эти стандарты на практике.

В результате компании оставлены «без присмотра» в области организации и формирования методологии управленческого учета, и поэтому их учетные методики в нюансах и деталях (включая и измерители результатов деятельности) значительно различаются даже у сходных предприятий одной отрасли. Примером может служить

внутренняя оценка своей работы компаниями телекоммуникационной отрасли России: одни используют показатель EBITDA (*earnings before income taxes, depreciation and amortization*), а другие OIBITDA (*operating income before income taxes, depreciation and amortization*). Но даже те компании, которые используют EBITDA, включают в состав этого показателя разные статьи. Например, для одних компаний расходы, связанные с одноразовым списанием малоценных активов, учитываются в EBITDA (как операционные расходы), а для других – попадают «ниже» строки EBITDA (они рассматриваются как расходы по амортизации, начисленной единовременно в размере 100 % от стоимости малоценного основного средства).

Обычно к нормативным документам, разработанным компанией для организации собственного управленческого учета, можно отнести:

- учетную политику по управленческому учету;
- положения и инструкции по ведению управленческого учета;
- план счетов управленческого учета;
- систему дополнительных меток, атрибутов, признаков и кодов, используемых для кодирования статей бюджета, статей затрат, видов продукции и услуг, центров ответственности, направлений деятельности, используемых для различных видов финансового анализа;
- методики по порядку документооборота при ведении управленческого учета.

Разные компании делают различный упор на отдельные «атомарные» признаки своих хозяйственных операций для целей управленческого учета и анализа – будь то уровень детального «разложения» договорной информации, широта применения МВЗ (место возникновения затрат), ЦФП (центр формирования прибыли) или ЦФО (центр финансовой отчетности). Все это разнообразие, присущее управленческому учету, наводит на неизбежную мысль: ***а есть ли возможность изменить методологические подходы во внутреннем учете предприятия, каким-то образом стандартизировать их и поднять на новый качественный уровень?*** В связи с этим в последние годы многие компании различных отраслей начали использование стандартов МСФО (по крайней мере отдельных) как методологической основы для формирования своей управленческой отчетности.

И действительно, ведь если МСФО на весь мир провозглашают своей целью максимально прозрачное, адекватное и «рыночно-ориентированное» отражение всех хозяйственных операций (включая самые сложные финансовые, «забалансовые» и «риск-ориентированные»), то почему бы не использовать уже разработанный международным сообществом этот мощный инструмент для принятия управленческих решений на основе такой высококачественной методологической базы?

Попробуем разобраться.

Синхронизация?

Драйверами в пользу слияния управленческой отчетности и отчетности по МСФО являются следующие факторы:

1. Достаточная проработанность методологической базы МСФО в области теории. Всем известен жестко регламентированный процесс принятия новых стандартов МСФО, которые «обсуждают всем миром», прежде чем они приобретают силу закона для предприятий, формирующих свою отчетность по МСФО.

2. «Обкатка» стандартов МСФО *на практике*, причем значительным количеством ведущих предприятий мира во всех отраслях. Это значит, что любая компания может детально изучить огромный, реально накопленный практический опыт использования МСФО в своей отрасли и выбрать наилучшие альтернативы их применения, используя «лучшие практики».

3. *Снижение стоимости* ведения учета в компании. Содержание двух отдельных подразделений, в которых часто занято несколько десятков высококвалифицированных (а значит, и высокооплачиваемых) профессионалов всегда не только затратно, но и создает сложные вопросы эффективности взаимодействия, потерь времени и информации.

4. *Реконсильция* (выверка) и поиск разниц в результатах по управленческому учету и по МСФО. На крупном предприятии такие различия могут быть материальными: по МСФО компания может быть прибыльной, а по управленческим данным – убыточной (например, в связи с разным подходом к учету резервов под обесценение активов или к расчету оценок по доходности начатых инвестиционных проектов). Еще хуже, когда у компании обратная ситуация, если при этом финансовое руководство еще и затрудняется отыскать точные причины разниц (из-за многообразия и сложности своей организационно-учетной структуры и используемых методологий).

5. *Дисциплинирующая роль МСФО*, направленная на предотвращение злоупотреблений руководства дочерних компаний и структурных подразделений. При всей своей ориентированности на «общие принципы» и, на первый взгляд, довольно размытый характер таких понятий, как «нейтральность», «объективность» и «профессиональное суждение», тем не менее стандарты МСФО довольно сложно «обхитрить», особенно если их использование на практике проверяется внешними аудиторами.

Это означает, что там, где для целей управленческого учета (а значит, и соответствующих бонусов, часто основанных на показателе EBITDA, управленческой прибыли и прочих, которыми можно манипулировать в управленческом учете) «рисует» положительный финансовый результат, строгое применение правил МСФО позволит увидеть высшему руководству компании или холдинга более справедливую картину реальной эффективности отдельных субхолдингов, подразделений и продуктов.

Одним из основополагающих качественных принципов формирования отчетности по МСФО является *консерватизм*, и он может служить хорошим барьером (при правильном применении) от «рисования» управленческой отчетности отдельными представителями нижестоящего менеджмента.

Более жесткий подход МСФО будет «головной болью» и неприятным сюрпризом для нерадивых менеджеров, но «твердые» цифры в отчетности, которыми нельзя манипулировать по своему желанию, как раньше, заставят их относиться к учетной функции и отчетам в целом с большим уважением (по крайней мере, манипулировать результатами при использовании стандартов МСФО гораздо труднее, и это требует сознательного сговора нескольких руководителей). А это приведет, в свою очередь, к более строгой учетной дисциплине и, как следствие, к более высокому качеству отчетности.

6. Продолжая тему бонусов управленцев, вознаграждений и **системы мотивации персонала** в целом, можно особо отметить, что внедрение МСФО в управленческую отчетность поможет не только сохранить, но и улучшить систему стимулирования нужных результатов путем ее доработки. Например, часто компании в качестве основного условия для премирования ставят достижение целей по объему продаж, при этом принижая роль других важных факторов, напрямую связанных с ними, например собираемость дебиторской задолженности.

В результате внедрения МСФО для внутренних учетных целей появляется «равная игровая площадка» для всех подразделений, которая позволит более-менее объективно, справедливо и равномерно оценить эффективность работы менеджеров различных подразделений. Например, путем заполнения матрицы показателей, основанных на «теоретически» более прозрачных и объективных данных по МСФО, можно установить управленцам конкретные количественные цели по собираемости дебиторской задолженности и другим показателям МСФО, не являющимся напрямую только цифрой объема продаж. Таким образом можно добиться не только снижения продаж клиентам с сомнительным кредитным рейтингом, но и реально увеличить фактический приток денежных средств в компанию.

7. Положительное влияние внедрения МСФО на **улучшение внутренних процессов**, планирования, бюджетирования и путей ведения бизнеса менеджментом.

В классической теории финансов принято считать, что учет и отчетность следуют за операционной деятельностью компании и являются лишь ее производной, «пост-фактумным» отражением.

Однако в реальном мире на самом деле возможна и обратная связь – когда сами стандарты отчетности влияют на способ ведения бизнеса. Примером может послужить самый последний стандарт МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», который значительную роль отводит бизнес-моделям компании по управлению финансовыми активами. Если такие модели компанией не разработаны, являются слабыми или не формализованы, то сам факт наличия стандарта МСФО 9 и его требований подталкивает руководство разработать, уточнить и задокументировать все свои бизнес-модели в отношении работы с финансовыми активами.

В более широком смысле система учета не только является производной от бизнеса, но и сама активно влияет и формирует его: менеджеры крупных российских компаний уже вынуждены рассматривать учетные последствия своих бизнес-решений и

тем самым изменять их – с учетом потенциальных выгод и проблем с презентацией и раскрытием в отчетности.

Например, если у компании есть выбор со структурированием контракта по совместной продаже товаров и услуг, то она просто обязана детально рассмотреть его нюансы и последствия с учетом требований стандарта МСФО (IAS) 18 «Выручка», чтобы не оказаться в ситуации, когда значительная часть доходов окажется отсроченной (непризнанной в отчетном периоде) на несколько лет. Другим примером может служить отказ от продажи части ценных бумаг из портфеля «Удерживаемые для погашения» в связи с опасением «быть наказанными» аудиторами за нарушение правил, предписанных стандартом МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и получить дисквалификацию инвестиционного портфеля в своей отчетности на два последующих года.

Также стандарты учета влияют и на структуру организационной деятельности (здесь трудно переоценить роль стандарта МСФО (IFRS) 8) и даже на иерархию и систему внутренних контролей и внутреннего аудита на предприятии. Примером положительного воздействия МСФО (IFRS) 8 может служить его требование (в параграфе 34) о необходимости раскрытия информации по поводу крупных клиентов и связанной с этим концентрацией операционных рисков бизнеса. Сейчас компании обязаны представлять внешним пользователям информацию о своей зависимости от главных клиентов и описывать ситуации, где продажи одному клиенту превышают 10% от общего объема реализации. Это заставляет руководство задуматься о своей зависимости от крупных клиентов – ведь многие привыкли к этому и не воспринимают как серьезный риск ведения бизнеса. В результате больше усилий менеджмента может быть направлено на поиск альтернативных клиентов (например, в других регионах или даже странах) и в целом на диверсификацию клиентской базы.

В российской практике сегментная информация, требуемая для раскрытия по МСФО (IFRS) 8, чаще всего составляется по стандартам РСБУ, которые стремятся к все более полному сближению с МСФО. Возникает логичный вопрос: можно ли форсировать этот процесс на своем предприятии и добиться более прозрачной и справедливой картины на уровне субхолдингов и подразделений, а не только на консолидированном уровне? Вопрос, конечно, риторический.

8. Всеобъемлющий характер МСФО. Международные стандарты покрывают не только все отрасли, но и все основные виды хозяйственных операций. Это означает, что последовательное применение МСФО в качестве основы для составления управленческой отчетности позволит улучшить ее качество за счет «равномерного» подхода к отражению всех экономических событий независимо от их природы.

9. Ориентированность МСФО на справедливую стоимость. Отражение многих активов и обязательств по справедливой стоимости значительно повышает практическую ценность отчетности – ведь теперь ее данные отражают не исторические цифры о приобретениях зданий, ценных бумаг или других статей, а реальную стоимость, т.е. ту сумму, которая на самом деле ожидается от дальнейшего использования или реализации того или иного актива.

Такая природа используемой информации меняет и характер действий менеджмента, его природу: превращает их из **«реактивных»** и запоздалых в **«проактивные»** и аккуратные, когда важные хозяйственные решения принимаются руководителями не со значительным временным лагом, а своевременно и с наибольшей выгодой для акционеров.

Широкое использование концепции справедливой стоимости начинает ориентировать менеджмент на управление ожидаемыми будущими денежными потоками (одна из основных моделей определения справедливой стоимости). Это, в свою очередь, означает естественное выравнивание и сближение интересов владельцев бизнеса и нанятых ими менеджеров, часто решая глубокие конфликты между этими двумя ключевыми для любого бизнеса сторонами, принимающими основные решения. Ориентация на создание новой стоимости для акционеров становится целью самого менеджмента, которая нередко на практике бывает подменена погоней за очередными КРІ (ключевыми показателями деятельности), а они легко могут стать предметом манипулирования, особенно если от них зависит вознаграждение менеджеров. Ориентация на справедливую стоимость выбивает почву из-под ног тех структурных менеджеров, которые прячут от высшего руководства реальное состояние дел (в случае его ухудшения), прикрываясь старыми подходами к исторической стоимости или, например, более агрессивной (по сравнению с МСФО) учетной политикой в области раннего признания доходов и завышения стоимости активов.

10. Унификация МСФО и управленческого учета **облегчает автоматизацию** процесса составления отчетов. Переход к единой унифицированной учетной политике значительно улучшает перспективы и уменьшает сложность автоматизации процесса формирования этих двух видов отчетности. Использование новых информационных платформ, метод «тонкого клиента», когда учетная информация может вводиться различными подразделениями (включая географически удаленные) через Интернет и обрабатываться немедленно в режиме онлайн – все это значительно облегчает перспективы для эффективного и качественного формирования автоматизированной управленческой и МСФО-отчетности.

11. Наличие «облегченной» версии МСФО в виде стандарта для малых и средних предприятий (МСФО для МСП, изданный в июле 2009 г.) позволяет использовать **более простой вариант** МСФО в качестве основы новой, улучшенной методологии для составления управленческой отчетности.

12. **Положительный опыт крупнейших западных компаний и банков** по сближению МСФО и управленческого учета. В связи с принятием стандарта МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» и его обязательным применением публичными компаниями начиная с 2009 г., выяснилось, что многие крупные западные компании имеют на самом деле лишь минимальные расхождения между своей управленческой и МСФО-отчетностью. Дело в том, что стандарт МСФО 8 предписывает предприятиям раскрывать сверку активов и результатов своей деятельности по внутренним (т.е. управленческим) отчетам и по отчетам, составленным на основе МСФО. Анализируя данную сверку, можно проанализировать и сделать вывод об основных различиях между

этими двумя видами отчетности, которые существуют у отчитывающегося предприятия.

Например, у такого гиганта, как Дойче Банк, где, казалось бы, при его масштабах и огромном количестве дочерних компаний по всему миру ожидаются десятки, если не сотни разниц в методологии для внутренней и внешней отчетности, на самом деле их не более пяти. В частности, в отчетности Дойче Банка (который принял досрочное применение МСФО 8) за 2008 г., приведены следующие статьи расхождений в результатах:

- Хеджируемые статьи учтены по рыночной стоимости в управленческом учете, но по амортизированной стоимости в МСФО (видимо, эта разница возникла применительно к экономическим хеджам, когда учет хеджирования в некоторых ситуациях по хеджированию справедливой стоимости не был применен сознательно); в результате прибыль банка по МСФО была выше на ^450 млн.

- Торговля собственными акциями (ее финансовый результат был учтен в управленческом учете, но элиминирован в МСФО – в связи с особенностями учета казначейских акций); в результате прибыль по МСФО по данной статье была больше на ^80 млн.

- Элиминирование внутригруппового арендного дохода: прибыль по МСФО была меньше на ^37 млн (т. е. для целей управленческого учета эти доходы и связанная прибыль были показаны в формате «гросс»).

- Разницы возникли также по процентным расходам (эти статьи не были аллоцированы на конкретные сегменты).

- Прочие статьи вне зоны контроля руководителей сегментов.

Примером компании, где была проведена практически полная синхронизация финансовой и управленческой отчетности на основе международно признанных стандартов (в данном случае ГААП США), является немецкий гигант «Даймлер Бенц». Когда еще в 1997 г. эта компания перешла на ГААП США, она объявила, что будет использовать эти международные стандарты для целей как внешней (финансовой), так и внутренней (управленческой) отчетности. Уже в то время была оценена (и прямо объявлена) ценность от возможности осуществлять мониторинг деятельности руководителей нижестоящих структур на основе качественной финансовой информации об их подразделениях и в целом от увеличения прозрачности и эффективности внутренней отчетности.

Одновременно с переходом на ГААП США для целей управленческой отчетности руководство «Даймлер Бенц» провело детальный анализ своих операционных рабочих процессов и вслед за этим сразу учредило систему эффективного внутреннего контроля за соблюдением принципов ГААП США подразделениями в процессе формирования ими своей управленческой отчетности. Несомненно, правильным решением было учреждение следующих правил составления внутренней отчетности по стандартам ГААП США в концерне:

- строгое соблюдение и использование всеми учетными субъектами универсальной, единой для всех компаний и подразделений концерна учетной политики по управленческому учету и отчетности;
- использование единой надежной ИТ-платформы;
- подбор и постоянное обучение квалифицированного персонала;
- регулярные проверки процессов формирования управленческой отчетности в различных подразделениях департаментом внутреннего аудита концерна.

По словам одного из руководителей «Даймлер Бенц», «все эти меры позволили получать топ-менеджменту внутреннюю отчетность, которая точно представляла все разнообразные международные виды деятельности группы, и дали возможность правлению оказаться в позиции, когда различные риски были идентифицированы на самой ранней стадии, и эффективно принимать соответствующие контрмеры». Очевидно, что благодаря привнесению международных стандартов в зону своей управленческой отчетности «Даймлер Бенц» добился как минимум совершенствования многих внутренних процессов (операционных, учетных, информационных), что в результате привело к существенному повышению качества управления таким крупным и сложным бизнесом.

13. МСФО представляют собой уже гармонизированную в международном плане систему учетных принципов, которые могут смело использовать компании любой страны. В современных условиях ни у одной страны нет даже формального обоснования сказать, что «стандарты МСФО неприменимы к нашим экономическим реалиям» (такой аргумент часто приходилось слышать на просторах СНГ в период начального перехода на МСФО, когда многие в России, на Украине, в Казахстане говорили о необходимости якобы модифицировать МСФО с целью их адаптации к «особым условиям» и «национальным особенностям» экономик этих стран). Имеющаяся глобально гармонизированная модель учета в качестве основы должна быть особо привлекательной для использования во «внутренних целях» компаниями, имеющими обширные операции в различных странах за рубежом.

14. Более широкий, «сущностный» взгляд МСФО на экономические реалии предлагает отличную возможность для управленческого учета выйти за узкие рамки конкретизированного планирования и перейти к глобальной картине ведения бизнеса, с более широким углом зрения на составление бизнес-планов.

15. Перенос основы МСФО – принципов объективности, прозрачности, честности в отчетности – с отношений только с внешними пользователями на внутреннюю корпоративную жизнь. Тем самым «этически направленные» принципы МСФО (непредвзятость, нейтральность, справедливое и правдивое отражение реальности) могут не только значительно улучшить внутрикорпоративную культуру, но и придать дополнительной уверенности высшему менеджменту, что внутренняя отчетность, составленная нижестоящими руководителями, не содержит искажений.

МСФО стоят за защиту информации, предоставляемой тем, кто принимает управленческие решения, от приукрашивания мнимыми успехами (то, что в западной практике учета называется *window-dressing*). Часто такие манипуляции со стороны

подчиненных призваны скрыть проблемы их подразделения (что было причиной крупнейших проблем и даже банкротств некоторых международных банков, таких как Бэрингс Банк Великобритании, когда огромные убытки от дилинга не попали в систему управленческой отчетности из-за преднамеренного неотражения их трейдером банка).

16. Организационное упрощение структуры процессов формирования различных видов отчетности ввиду устранения подчас конкурирующих управлений МСФО и управленческой отчетности, снятие потенциальных конфликтов между руководителями отчетных подразделений.

17. Лучшие возможности для внутренней финансовой интеграции вновь приобретенных дочерних компаний – как отечественных, так и (особенно) зарубежных – в случае если оба (родительская компания и новая «дочка») используют МСФО в качестве основы своей системы управленческой отчетности.

Использование единой методологической платформы не только ускоряет сам процесс финансовой интеграции в группе, но и снижает стоимость формирования консолидированной управленческой отчетности – в связи с тем, что отсутствует необходимость идентифицировать все учетные разницы и делать трансформационные корректировки (которые необходимы для приведения данных разных компаний группы к «общему знаменателю»).

Этот фактор особенно важен для компаний с активной деятельностью в области приобретения новых бизнесов, слияний и присоединений.

18. Повышение эффективности за счет своеобразного «аутсорсинга» функции методологии управленческого учета в сторону Совета по МСФО. В связи с тем что основой управленческого учета становятся МСФО, с предприятия практически полностью снимается задача разработки, обновления и поддержания учетной политики по управленческому учету. Теперь все сложные вопросы отражения в учете тех или иных хозяйственных операций решаются «умными головами» в Лондоне с вовлечением лучших экспертов в области учета и отчетности со всего мира. Соответственно, отпадает необходимость в наличии отдела методологии управленческого учета, и кроме снижения стоимости информации облегчается процесс управления финансово-экономической функцией предприятия.

19. Репутационные выгоды для компании. Оказаться в «тренде» перевода управленческого учета на МСФО для предприятия значит оказаться в одном ряду с ведущими мировыми локомотивами бизнеса, для которых наличие значительных финансовых, людских и информационных ресурсов позволяет сблизить эти два вида учета первыми (вспомним пример Дойче Банка, описанный выше). Несомненно, что продолжающееся развитие самих стандартов МСФО «вглубь» (по степени охвата детализации определенных проблем) и «вширь» (по объему и количеству рассмотренных для целей учета хозяйственных операций) предоставляет возможность для их использования в качестве основы для управленческого учета не только передовыми западными и международными конгломератами, но и компаниями второго и даже третьего «эшелона» в различных странах.

20. Фактическое использование финансовой отчетности топ-менеджерами. Вряд ли кто-либо сегодня будет доказывать, что финансовая отчетность не нужна

менеджерам компании и что для принятия всех управленческих решений им будет достаточно только управленческой отчетности.

Использование финансовой отчетности, особенно составленной по качественным, общепризнанным стандартам (таким как МСФО), является необходимым условием для большинства топ-менеджеров при принятии многих важных решений. Ответственного руководителя волнует структура финансового баланса его предприятия; ему важно понимать влияние МСФО на отражение в отчетности операций инвестиционного характера или, например, транзакций, связанных с вопросами финансирования компании (в частности, при выборе природы эмитируемых ценных бумаг, будь то конвертируемые облигации, акции или векселя: несмотря на одну сумму, все они отражаются в финансовом учете по-разному и будут иметь различное влияние на прибыли предприятия).

Менеджменту нужны не только прогнозные данные о будущих периодах, необходимые для планирования (в чем, как считалось ранее, и заключались главная ценность и основное «преимущество» управленческой отчетности над финансовой), но и (возможно, даже в большей степени) реальные исторические данные. Правдивая, справедливая финансовая информация (а именно она – по крайней мере теоретически – и является продуктом МСФО) об уже произошедших хозяйственных событиях крайне нужна управленцам для адекватного понимания результатов их труда в прошлом, для принятия решений о вознаграждении и мотивации персонала и других ключевых аспектов деятельности менеджмента.

21. *Возможность сравнивать «план» и «факт».* Очевидно, что наибольшая ценность от сравнительного анализа планов, прогнозов, бюджетов, оценок, допущений с одной стороны и фактического состояния дел и реализации многочисленных планов разной срочности с другой может быть достигнута только при единой методологической базе формирования обоих. Наилучшим образом эта цель может быть достигнута при полной синхронизации методических подходов в управленческом и финансовом видах учета. На практике многие управленческие анализы не могут быть полноценно сформированы до закрытия книг финансовой отчетности. Кроме того, нет ничего противоречивого, если бюджеты компании будут составляться исходя из прогнозируемых цифр по МСФО – наоборот, это только приведет к облегчению и повышению качества проводимого впоследствии анализа исполнения и контроля.

22. *«Разъединенность» управленческой и финансовой отчетности,* которая действительно создает дополнительные проблемы для предприятия. Исторически сложившееся «разведение» этих видов отчетности значительно затрудняет понимание реальной картины прибыльности или убыточности бизнеса. Корень проблемы представляет система использования различных измерителей и показателей в этих видах отчетности для одних и тех же событий. Например, своеобразным грубым аналогом понятия «операционная прибыль» в МСФО может быть EBITDA – но это далеко не одно и то же (разницы могут быть гигантскими за счет не включения в последний показатель различных статей). Кроме того, сам показатель EBITDA может иметь совершенно разное наполнение у разных предприятий даже одной отрасли. Разница в системе измерений создает путаницу у руководства: а какие же показатели и

измерения «более правильные»? Почему результаты по «внутренней» отчетности совершенно другие, чем за этот же период и для этих же подразделений – по «внешней»?

23. Восприятие рынком. Несомненно, внешние пользователи финансовой отчетности обратят внимание на изменение методологии управленческого учета компании в плане ее «сдвига» в сторону МСФО – они увидят это из анализа сегментной отчетности, изучая таблицы сравнения результатов компании по МСФО и по внутренней отчетности.

Можно ожидать *положительной реакции рынка*, так как синхронизация управленческой и финансовой отчетности в определенной мере будет значить для инвесторов конец ненавистной им «информационной асимметрии», когда только руководство компании благодаря своей внутренней, «реальной» отчетности знает о подлинном состоянии дел, а внешние пользователи несут повышенные риски использования приукрашенных данных для принятия ими своих инвестиционных решений (печальные примеры этого нам дали крупнейшие компании своего времени и сегмента: «Энрон», «УорлдКомм» и другие гиганты бизнеса, которые уже прекратили свое существование из-за проблем, скрытых от инвесторов и не отраженных во «внешней» отчетности). В послекризисном мире, когда многие инвесторы и так напуганы «черным ящиком» с информацией о том, что творится в компании на самом деле, за фасадом внешней отчетности, вопросы повышения доверия и выравнивания уровня доступа к информации являются ключевыми. Неограниченный доступ менеджмента к информации о всех аспектах компании должен быть максимально сближен с объективно ограниченным доступом для внешних пользователей (даже для текущих инвесторов – в сравнении с возможностями и внутренними знаниями исполнительных руководителей). Речь, естественно, идет не о некоем искусственном ограничении доступа менеджеров к информации о своем собственном предприятии, а о максимально возможном выравнивании информационного поля для менеджеров и акционеров – для того чтобы обе категории пользователей могли оценивать деятельность компании исходя из абсолютно идентичной системы ее измерителей.

Кроме того, с точки зрения внешней реакции перевод управленческого учета на МСФО может облегчить выход на внешние рынки и работу с зарубежными компаниями, усилить доверие к себе со стороны и улучшить отношения с кредиторами, контрагентами по бизнесу и клиентами (ввиду ликвидации потенциально «двойной» бухгалтерии и заявления об этом всем внешним пользователям через свою финансовую отчетность).

24. «Построение» дополнительной стоимости (т. е. «капитализация») на базе факта, что МСФО уже внедрены в компании. Никто не спорит, что процесс перевода *финансовой* отчетности на стандарты МСФО – сложный, проблемный, длительный и дорогостоящий. Как правило, в течение нескольких лет в него бывают вовлечены дорогие внешние эксперты (консультанты, аудиторы). Теперь, когда этот процесс наконец закончен и предприятие начало самостоятельно, полностью силами своих сотрудников, готовить финансовую отчетность по МСФО (в настоящее время во многих компаниях аудиторы действительно выполняют функцию только заверения

отчетности, а не ее формирования, как несколько лет назад), почему бы не использовать этот мощный признанный инструментарий и не капитализировать на нем путем переноса уже понесенных расходов на внедрение МСФО и на область управленческого учета? При этом не потребуются нести значительных первоначальных затрат, связанных с переводом управленческого учета на новую методологию – у компании уже есть собственные обученные кадры, владеющие нюансами МСФО, отработанные методики и поставленные ИТ-процессы.

Наверное, главным ответом на этот риторический вопрос будет: инерция, сила привычки, предубеждения (об «обязательной необходимости» разделения управленческого и финансового учета), а иногда и косность мышления.

Очевидно, что сам факт использования высококачественных стандартов МСФО поднимет управленческий учет на новый качественный уровень, сделает его «более профессиональным». Наш (возможно, ограниченный) собственный анализ отчетности западных компаний (крупных и средних) в области раскрытия разниц по МСФО 8 между внутренней и внешней отчетностью показывает, что, осознав эту истину, они полностью отказались от управленческого учета в пользу финансового, на основе которого менеджмент и принимает свои операционные решения.

25. Релевантность и актуальность всех принципов и правил МСФО для управленческого учета. Вряд ли кто-либо из разумных пользователей управленческой отчетности будет спорить и доказывать, что ему не важны принципы «сущность выше формы» или надежность и уместность информации, на основе которой он принимает свои решения. А ведь это одни из основополагающих принципов МСФО. Другие положения МСФО, быть может, менее концептуального уровня, также важны для управленцев, ищущих качественную информационную основу для планирования и контроля за деятельностью компании, например признание отложенных налоговых последствий всех хозяйственных операций или признание выручки, когда она действительно заработана, а не «нарисована».

26. Облегчение работы с внешними аудиторами. Казалось бы, какое отношение внешние аудиторы имеют к внутренней, управленческой отчетности, если их задача – подтвердить достоверность внешней, финансовой отчетности? Однако не надо забывать, что по мере развития стандартов МСФО Совет по МСФО все больше склоняется к взгляду на финансовое положение и результаты деятельности компании «глазами менеджмента». Три последних стандарта (IFRS 7, IFRS 8, IFRS 9) – тому явное подтверждение. Будь то раскрытие информации об управлении рисками и ликвидностью, стоимости сегментных активов или бизнес-модели по управлению финансовыми активами – все эти данные должны быть представлены в отчетности внешним пользователям так, как они на самом деле существуют в процессах реального управления компанией.

Следовательно, для того чтобы внешние аудиторы могли с чистой совестью подписаться под всей этой информацией в годовом финансовом отчете компании, они должны – помимо данных финансового учета – детально изучить и протестировать цифры управленческого учета. А это уже практически второй аудит. Именно поэтому у

компаний со значительными разнициами между управленческим и финансовым учетом часто в разделе о сегментной отчетности можно увидеть слова «не аудировано» напротив цифр и сумм, связанных с данными из управленческого учета (например, в таблицах по реконсиляции сумм активов и доходов в управленческом и МСФО-учетах).

В случае если различия между методологиями управленческого и финансового учета минимальны (или, в идеале, их нет вообще), работа внешних аудиторов в части вышеперечисленных стандартов МСФО значительно облегчается и можно ожидать, что компания сможет избежать неприятной фразы «Нсаудированныс данныс» о части своих цифр.

27. Последний фактор (и вечный вопрос) – кто является *пользователем отчетности*? Давайте задумаемся: а почему, собственно, отчетность предприятия о своей деятельности за период должна быть разной в зависимости от того, кому она предназначена? Разве это само не наводит на мысль о некоей ущербности того или иного варианта? Может быть, эта «*другая*» отчетность содержит более правдивую информацию? Или, если допустить, что обе они правдивые, одна составлена более качественно, чем другая? Но тогда кому вообще нужна эта вторая, «некачественная» отчетность?

Похоже, что с развитием информационных технологий и широким внедрением ERP (полномасштабных систем планирования и учета ресурсов предприятия) пришло время, когда любая отчетность (кроме налоговой – это епархия государства) должна быть беспристрастным отражением экономической реальности, в которой данное предприятие находится на отчетную дату.

Таким образом, становится очевидной необходимость сближения отчетностей компании для целей управленцев и для целей акционеров.

Рекомендуемая литература

а) основная литература

10. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности и бюджетирование. - М.: Изд-во Альбина Букс. - 2006.
11. Маскелл Б, Баггали Б. Практика бережливого учета. Управленческий учет, система отчетности на бережливых предприятиях. - М.: Изд-во Эксмо. - 2010.
12. Николаева О.Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет. М.: Изд-во ЛКИ. – 2010. – 400 с.

б) дополнительная литература

16. Васильева Л.С., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет. Порядок постановки и направления развития. - М.: Изд-во Эксмо. – 2009.
17. Друри В. Управленческий учет для принятия бизнес-решений. - М.: Изд-во Юнити-Дана. - 2009.
18. Краскова О.С. Управленческий учет в США. - М.: Изд-во Тера. - 2006.
19. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. - М.: Изд-во Экономика. - 2006.
20. Управленческий учет: официальная терминология СИМА.- М.: Изд-во ФБК-Пресс. - 2004.