МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение

высшего образования

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Кафедра экономики и управления инновационными системами**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**Организация системы контроллинга на базе системы бухгалтерского учета по МСФО**

Работу выполнила Е.В. Зотов

(Подпись, дата)

Факультет \_Экономический\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Направление курсовой

подготовки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_27.03.03\_Системный анализ и управление\_\_\_\_\_\_

Научный руководитель,

доцент кафедры ИКИ,

канд. эконом. наук, доцент\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ А.С. Алеников

(Подпись, дата)

Нормоконтролер А.С. Алеников

(Подпись, дата)

Краснодар 2018

СОДЕРЖАНИЕ

[ВВЕДЕНИЕ 3](#_Toc515132653)

[1. СУЩНОСТЬ, РАЗВИТИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНТРОЛЛИНГА В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ 5](#_Toc515132654)

[1.1. Понятие контроллинга, его цель и задачи в системе управления предприятием 5](#_Toc515132655)

[1.2. Принципы формирования финансовой отчётности в России и в МСФО 6](#_Toc515132656)

[1.3. Производственный контроллинг и его роль в управлении организацией 23](#_Toc515132657)

[2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ 30](#_Toc515132658)

[2.1. Особенности формирования финансовых потоков строительных предприятий 30](#_Toc515132659)

[2.2. Бухгалтерский учет как источник информации для осуществления контроллинга финансовых потоков 37](#_Toc515132660)

[3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЁТНОСТИ ПО МСФО 48](#_Toc515132661)

[3.1. Практика формирования учётной политики по МСФО Российскими организациями 48](#_Toc515132662)

[3.2. Формирование внутренней бухгалтерской отчетности по МСФО в строительных компаниях 55](#_Toc515132663)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 69](#_Toc515132664)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 71](#_Toc515132665)

# ВВЕДЕНИЕ

Как самостоятельное научное направление и разновидность экономической работы контроллинг появился после второй мировой войны в США, а затем и в ведущих странах Европы. Сегодня трудно себе представить фирму, которая в том или ином виде не использовала бы подобную систему. Созданы специальные организации, разрабатывающие и внедряющие контроллинг на предприятиях различных отраслей экономики.

В странах с традиционной рыночной экономикой предприятия накопили большой опыт экономической работы в условиях рынка, и было бы неразумно не воспользоваться им. Одним из достижений зарубежной теории и практики управления предприятиями является контроллинг, под которым понимается синтез планирования, учета, контроля, экономического анализа и организации информационных потоков в обеспечение принятия управленческих решений.

Важнейшей задачей контроллинга финансовых потоков предприятий является достижение рационального соотношения имеющихся у хозяйствующих субъектов финансовых средств с величиной источников их поступления, созданных для финансирования разных видов деятельности. Решение этой задачи позволит обеспечить ликвидность и финансовую стабильность предприятия.

Методология российского бухгалтерского учета, даже при достигнутом уровне сближения с международными стандартами учета и отчетности, не дает возможности создания полной и достоверной информации о реальных объемах денежных средств, используемых в обороте. Отраженные в отчетности предприятий размеры нераспределенной прибыли, фондов, резервов и других источников финансирования часто не обеспечены реальными денежными средствами или их эквивалентами.

Актуальность данной темы заключается в том, что при переходе на МСФО учет и контроллинг становятся более взаимосвязанными. При составлении отчетности необходимо опираться на внутреннюю управленческую информацию, которая прежде использовалась для целей контроллинга. Контроллеры в связи с этим все чаще оказывают сервисные услуги по предоставлению информации для целей составления внешней финансовой отчетности и несут более значительную, чем ранее, часть ответственности за отражение в ней деятельности предприятия.

Ведение учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) имеет значение не только для внешней финансовой отчетности. Влияние стандартов на внутренние системы планирования и отчетности и в то же время взаимопроникновение для внешних и внутренних целей (интеграция учета) приводят к тому, что МСФО и контроллинг оказываются все более связанными друг с другом.

Объект исследования данной курсовой работы – Организация системы контроллинга на базе системы бухгалтерского учета по МСФО

Предмет исследования – основные нормы ведения бухгалтерского учёта.

Целью данной работы является рассмотрение теоретических подходов к контроллингу по МСФО, и особенностей его применения на практике.

Задачи курсовой работы:

1. Исследовать сущность контроллинга и основных положений МСФО;

2. Изучить сущность контроллинга и его взаимодействие с МСФО;

3. Определить роль бухгалтерского учёта на предприятии;

4. Проанализировать контроллинг бухгалтерского учёта на ООО «Орион».

Курсовая работа состоит из введения, 3 глав, заключения, библиографического списка литературы, 10 таблиц и 17 рисунков.

# СУЩНОСТЬ, РАЗВИТИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНТРОЛЛИНГА В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ

# 1.1. Понятие контроллинга, его цель и задачи в системе управления предприятием

В настоящее время единого определения понятия контроллинг не выделяется.

Так, например, контроллинг – это совокупность методов стратегического управления, планирования, учёта, анализа и контроля, направленного на достижение целей.

Либо же, контроллинг — комплексная система поддержки управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля их эффективности.

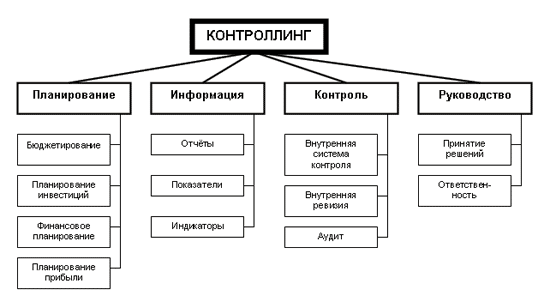


Рис. 1.1. Определение контроллинга

Основными целями контроллига является решение комплекса задач по наблюдению, планированию и управлению организационными отделами.

Выделяют основные 3 задачи, выполняемые контроллингом:

1. Планирование и постановка цели;
   1. Информационная поддержка при разработке базисных планов;
   2. Формирование и совершенствовании всего строения системы планирования;
   3. Координация процесса обмена информации;
   4. Проверка поступивших планов на полноту и реализуемость;
   5. Составление сводного плана организации.
2. Контроль и регулирование;
   1. Определение величин, контролируемых во времени;
   2. Сравнение плановых и фактических величин для измерения оценки достижения цели;
   3. Определение допустимых границ отклонения.

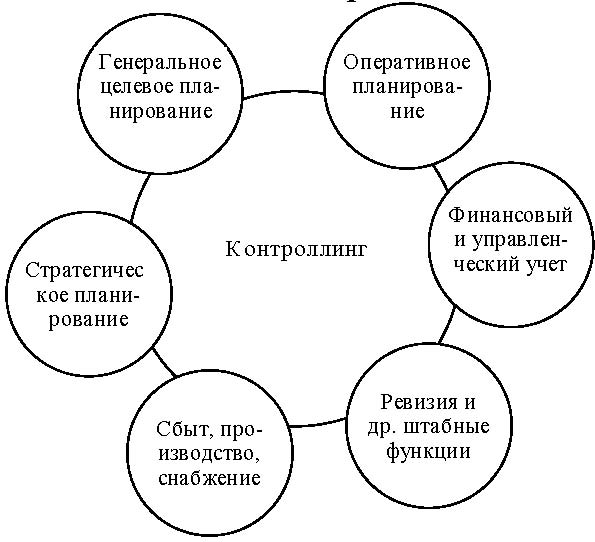


Рис. 1.2. Задачи контроллинга

# 1.2. Принципы формирования финансовой отчётности в России и в МСФО

Основополагающими при ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности, безусловно, являются принципы формирования учетной и отчетной информации. В России данные принципы в настоящее время закреплены в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике.

Как известно, отечественный бухгалтерский учет в соответствии с планами Минфина России реформируется на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В последних принципы формирования финансовой отчетности установлены в

Концептуальных основах финансовой отчетности (далее – Концептуальные основы). Данный документ в настоящее время находится на стадии реформирования (табл. 1).

Снижение объема пригородных перевозок железнодорожным транспортом происходит в том числе и по причине их высокой стоимости.

Как видно из табл. 1, часть требований международных Концептуальных основ уже изменена, другая часть в соответствии с планами Совета по МСФО подвергнется изменениям в будущем. Данные изменения могут повлиять и на российские принципы составления отчетности. Рассмотрим современные отечественные и международные принципы формирования финансовой отчетности и их возможные изменения в будущем.

Анализ требований международных концептуальных основ указывает на то, что в данном документе при раскрытии принципов формирования отчетности акцент делается на качественных характеристиках информации в финансовой отчетности. Данные характеристики согласно МСФО определяют те виды информации, которые, скорее всего, будут наиболее полезны для пользователей при принятии ими решений в отношении отчитывающейся организации. При этом чтобы информация в финансовой отчетности была полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, что она предназначена представлять.

Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной. Исследование регламентаций МСФО позволяет следующим образом систематизировать качественные характеристики полезной информации в финансовой отчетности (рис. 1.3.).

Более подробно содержание фундаментальных качественных характеристик представлено в табл. 2.

Качественные характеристики, повышающие полезность информации в финансовой отчетности, в соответствии с МСФО могут помочь определить, какой из двух способов должен быть использован для отражения какого-либо экономического явления, если оба способа считаются в равной степени уместными и обеспечивающими правдивое представление. Содержание данных характеристик систематизировано в табл. 3.

Как видно из представленных табл. 2, 3 и рис. 1.3., в новых международных Концептуальных основах из принципов формирования отчетной информации были исключены такие важные принципы, как осмотрительность и преобладание сущности над формой, содержащиеся в старой Концепции 1989 года. Исследуя международные принципы формирования финансовой отчетности, нельзя не обратить внимания на основополагающие допущения. В настоящее время в Концептуальных основах напрямую говорится только об одном основополагающем допущении – непрерывности деятельности организации.

Вместе с тем в новом тексте Концептуальных основ упоминается и принцип учета по методу начисления, который в старом тексте Концепции 1989 года напрямую назывался основополагающим допущением.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в настоящее время в системе МСФО предусмотрено два основополагающих допущения:

1. Принцип непрерывности деятельности организации;
2. принцип учета по методу начисления.

Своевременность, как видно из табл. 3, теперь рассматривается в МСФО как одна из качественных характеристик. Своевременность может рассматриваться и как качественная характеристика, повышающая полезность информации в финансовой отчетности, и как ограничение, согласно которому при неоправданной задержке в представлении информации она может потерять свою уместность, но с другой стороны, правдивое представление требует времени для выяснения всех хозяйственных фактов.

Обращаясь к отечественным принципам формирования финансовой отчетности, отметим, что последние коррективы, внесенные в Концептуальные основы МСФО, несколько отдалили российские принципы от международных принципов представления отчетной информации. Рассмотрим отечественные принципы и их современное соотношение с требованиями МСФО.

Анализ регламентаций Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (далее – Концепция) позволяет выделить две группы российских принципов составления отчетности:

1. основные допущения при организации бухгалтерского учета;
2. требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете.

Первую группу можно считать аналогом основополагающих допущений, предусмотренных в МСФО. Данная группа включает:

1. допущение непрерывности деятельности организации (соответствует одноименному международному принципу);
2. допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (его можно считать аналогом международного принципа учета по методу начисления);
3. допущение имущественной обособленности (отсутствует в МСФО);

Последние изменения, внесенные в международные Концептуальные основы, привели к появлению значительных отличий в составе принципов второй группы, предусмотренных российской Концепцией и МСФО. Так, в отличие от международных стандартов, в отечественной Концепции отсутствуют такие характеристики информации, как проверяемость и понятность, а также под характеристики уместной информации – прогнозная ценность и подтверждающая ценность.

Еще одним отличием российской и международной концепций является то, что в новых Концептуальных основах МСФО своевременность информации рассматривается как одна из качественных характеристик. В то время как в отечественной Концепции аналогично старым международным Концептуальным основам своевременность считается одним из ограничений представления уместной и надежной информации. Является некоторым отличием и российское требование надежности информации, видоизмененное в новых международных Концептуальных основах.

Сопоставление отечественных и международных регламентаций показывает, что аналогично МСФО в российской Концепции говорится об ограничениях при представлении информации в финансовой отчетности. Однако количество ограничений, содержащихся в Концепции, не совпадает с МСФО. Так, в новых международных Концептуальных основах отсутствует такое ограничение как баланс между качественными характеристиками, которое предусмотрено отечественной Концепцией и было включено в старые Концептуальные основы МСФО.

А своевременность информации, рассматриваемая российской Концепцией и старыми международными Концептуальными основами как ограничение уместности и надежности информации, в новых Концептуальных основах МСФО считается одной из качественных характеристик, повышающих полезность информации.

Исследование российских нормативных документов по бухгалтерскому учету указывает на то, что принципы формирования финансовой отчетности содержатся не только в вышеназванной отечественной Концепции, но и в ряде положений по бухгалтерскому учету. При этом основным из них можно считать ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», содержащее наиболее полный перечень допущений и требований к представлению учетной и отчетной информации.

Некоторые принципы формирования финансовой отчетности раскрываются также в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и других российских нормативных документах по бухгалтерскому учету.

Анализ современного соотношения отечественных и международных принципов формирования финансовой отчетности проведен в табл. 4.

Таким образом, как свидетельствуют данные табл. 4, российские принципы формирования финансовой отчетности, как и двадцать лет назад, не в полной мере соответствуют международным принципам. Последние же изменения, внесенные в международные Концептуальные основы, в еще большей степени отдалили отечественные принципы от требований МСФО.

Несмотря на исключение принципа осмотрительности из новых международных Концептуальных основ считаем целесообразным ввести указанный принцип в российский учет. Полагаем, что данный принцип, согласно которому активы и доходы организации не должны быть завышены, а обязательства и расходы – занижены, является важнейшим при формировании

В отношении других отличий российских принципов формирования финансовой отчетности от международных отметим следующее. Представляется целесообразным дождаться полного завершения процесса реформирования Концептуальных основ МСФО.

Совершенствование принципов формирования финансовой отчетности, безусловно, внесет свой вклад в реформирование подходов к бухгалтерскому учету активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, а также составлению финансовой отчетности. Отразится изменение вышеназванных принципов и на порядке осуществления контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций (особенности последнего детально проанализированы в).

Основные этапы реформирования концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО

Таблица 1

достоверной информации в учете и отчетности организаций

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1989 год | 2010 год | 2015 год |
| Опубликована Концепция подготовки и представления финансовой отчетности | Утвержден новый текст Концептуальных основ (в части цели и пользователей финансовой отчетности и качественных характеристик отчетной информации) | Представлен демонстрационный проект нового текста Концептуальных основ (в части элементов финансовой отчетности, их признания и оценки и др.) |

Таблица 2

Фундаментальные качественные характеристики полезной информации в финансовой отчетности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Название характеристики | Содержание характеристики | Подхарактеристики | |
| Название | Содержание |
| 1. Уместность | Уместной является такая финансовая информация (далее просто  информация), которая способна влиять на решения, принимаемые пользователями.  Информация способна влиять на решения пользователей, если она имеет прогнозную ценность, подтверждающую ценность, или и то, и другое.  Прогнозная ценность и подтверждающая ценность информации взаимосвязаны. Информация, которая обладает прогнозной ценностью, часто имеет и подтверждающую ценность. Например, информация о прибыли за отчетный год, которая может быть использована в качестве основы для прогнозирования прибыли. | а) Прогнозная ценность | Информация имеет прогнозную ценность, если она может быть использована пользователями в качестве исходных данных для прогнозирования будущих результатов |
| б) Подтверждающая ценность | Информация имеет подтверждающую ценность, если она предоставляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок (подтверждает или изменяет их) |
| в) Существенность | Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей, принятые на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации. Существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности, основывающийся на характере или величине (либо обоих этих факторах) статей, к которым относится информация в контексте конкретного финансового отчета этой организации. |
| 2. Правдивое  представление | Чтобы информация в финансовой отчетности была полезной, она должна не только давать представление об уместных экономических явлениях, но и обеспечивать правдивое  представление экономических явлений, для отображения которых она предназначена.  Для того чтобы быть идеальным с позиции правдивого представления, отображение должно обладать тремя характеристиками: полнота; нейтральность; отсутствие ошибок | а) Полнота | Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения |
| б) Нейтральность | В нейтральном отображении отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральное отображение не является предвзятым, склоняющим мнение пользователя в какую-либо сторону, акцентирующим либо ослабляющим внимание или каким-либо иным образом манипулирующим мнением пользователей с тем, чтобы увеличить вероятность того, что финансовая информация будет благоприятно или неблагоприятно воспринята пользователями. При этом нейтральная информация не означает информацию, не имеющую какой-либо цели или не оказывающую влияния на решения пользователей. Напротив, уместная финансовая информация по определению может повлиять на решения пользователей |
|  |  |  |

Таблица 3

Качественные характеристики, повышающие полезность информации

|  |  |
| --- | --- |
| Название характеристики | Содержание характеристики |
| 1. Сопоставимость | Предполагает, что информация об отчитывающейся организации более полезна, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией о прочих организациях и со схожей информацией о той же организации за другой период или на другую дату. |

Окончание таблицы 3

|  |  |
| --- | --- |
| 2. Проверяемость | Помогает пользователям удостовериться в том, что информация дает правдивое представление о том экономическом явлении, для отображения которого она предназначена. Проверяемость означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением. Количественная информация не обязательно должна представлять собой единственно возможное оценочное значение, чтобы быть проверяемой. Диапазон возможных значений и связанных с ними вероятностей также может быть проверяемым. Проверяемость может быть прямой или косвенной.  Прямая проверяемость означает подтверждение числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения, например, подтверждение суммы денежных средств путем пересчета денежных средств. Косвенная проверяемость предполагает проверку исходных данных для модели, формулы и иных составляющих модели и пересчет полученных результатов с использованием той же методологии. |
| 3. Своевременность | Означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения. Как правило, полезность информации снижается с увеличением срока ее давности. |
| 4. Понятность | Предполагает четкое и лаконичное представление информации в финансовой отчетности. При этом предполагается, что отчетность составляются для пользователей, обладающих удовлетворительными знаниями о бизнесе и экономической деятельности, внимательно изучающих и анализирующих информацию. |

Таблица 4

Современное соотношение российских и международных принципов формирования финансовой отчетности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Международные  Концептуальные основы финансовой отчетности | Российская система бухгалтерского учета | |
| Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России | ПБУ и другие российские нормативные документы по бухгалтерскому учету |

Таблица 5

Основополагающие допущения по МСФО и допущения при организации бухгалтерского учета по РСБУ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. Метод начисления | Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. | В ПБУ 1/2008 это допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Соответствует методу начисления МСФО и полностью совпадает с формулировкой Концепции. |
| 2. Непрерывность деятельности | Допущение непрерывности деятельности. В целом соответствует МСФО. | В ПБУ 1/2008 это допущение непрерывности деятельности. Соответствует МСФО и полностью совпадает с формулировкой Концепции. |
| 3. Отсутствует допущение  имущественной обособленности | Допущение имущественной обособленности. Сформулировано, хотя вытекает из ГК РФ | В ПБУ 1/2008 это допущение имущественной обособленности. Сформулировано и совпадает с формулировкой Концепции. |
| 4. Не содержится допущение последовательности применения учетной политики, но в МСФО (IAS) 8 предусмотрено подробное требование при формировании учетной политики | Допущение последовательности применения учетной политики. Сформулировано как общий принцип, хотя носит более конкретный характер и дублирует ПБУ  1/2008 | В ПБУ 1/2008 это допущение последовательности применения учетной политики. Сформулировано как общий принцип, совпадает с формулировкой Концепции.  В других нормативных документах не дана формулировка указанного принципа |

Таблица 6

Качественные характеристики по МСФО и требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, в РСБУ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. Уместность | Уместность. Формулировка соответствует МСФО | Отсутствует формулировка данного принципа |
| а) прогнозная ценность | Отсутствует формулировка данного принципа |
| б) подтверждающая ценность | Отсутствует формулировка данного принципа |
| в) существенность | Существенность. Формулировка соответствует МСФО | В ПБУ 1/2008 отсутствует формулировка этого принципа. В ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 представлен числовой критерий существенности (5% соответствующих итогов) |
| 2. Правдивое представление | Отсутствует формулировка данного принципа | Не представлена формулировка данного принципа |
| а) Полнота | Полнота. Формулировка соответствует МСФО | В ПБУ 1/2008 это полнота. Сформулирована и соответствует формулировке Концепции.  В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н говорится о том, что учетная политика должна отвечать в т.ч. требованию полноты. |
| б) Нейтральность | Нейтральность. В целом соответствует МСФО, но вводит ограничения на отчеты специального назначения | В ПБУ 1/2008 отсутствует формулировка этого принципа. В ПБУ 4/99 это нейтральность. Рассмотрена как одно из требований к информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности |
| в) Отсутствие ошибок | Надежность: информация надежна, если она не содержит существенных ошибок | Отсутствует формулировка данного принципа |

Продолжение таблицы 6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 3. Сопоставимость | Сравнимость. Формулировка соответствует МСФО | В ПБУ 1/2008 отсутствует формулировка этого принципа. Можно предположить в качестве аналога допущение последовательности применения учетной политики. |
| 4. Проверяемость | Отсутствует формулировка данного принципа | Отсутствует формулировка данного принципа |
| 5. Своевременность | Своевременность. Формулировка соответствует МСФО, но рассматривается не как требование, а как ограничение уместности. | В ПБУ 1/2008 это требование своевременности. Сформулировано как требование аналогично МСФО (а не как ограничение уместности и надежности). |
| 6. Понятность | Отсутствует формулировка этого принципа | Отсутствует формулировка этого принципа |
| 7. В новых Концептуальных основах не сформулировано требование преобладания сущности над формой | Требование исходить не столько из правовой формы фактов хозяйственной деятельности, сколько из их экономического содержания. Аналог соответствующего принципа из старых международных Концептуальных основ | В ПБУ 1/2008 это приоритет содержания над формой.  Сформулировано и совпадает с формулировкой Концепции. В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н говорится о том, что учетная политика должна отвечать в том числе требованию приоритета содержания перед формой. |
| 8. В новых Концептуальных основах отсутствует требование осмотрительности | Требование осмотрительности. Формулировка соответствует старым международным  Концептуальным основам | В ПБУ 1/2008 это требование осмотрительности.  Совпадает с формулировкой Концепции. В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н говорится о том, что учетная политика должна отвечать в том числе требованию осмотрительности. |

Окончание таблицы 6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 9. Как в новых, так и в старых Концептуальных основах не содержится требование непротиворечивости | Отсутствует требование непротиворечивости аналогично МСФО | В ПБУ 1/2008 предусмотрено требование непротиворечивости. Сформулировано как одно из требований, которое должна обеспечить учетная политика.  В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н говорится о том, что учетная политика должна отвечать в том числе вышеназванному требованию. |

Таблица 7

Ограничения при представлении информации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. В новых Концептуальных основах своевременность рассматривается как качественная  характеристика, а не как ограничение | Своевременность. Формулировка соответствует МСФО, но рассматривается не как требование, а как ограничение | В ПБУ 1/2008 это требование своевременности.  Сформулировано как требование аналогично МСФО. В других нормативных документах отсутствует формулировка этого принципа |
| 2. Ограничение, связанное с затратами  на представление полезной информации | Польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации. Формулировка соответствует МСФО | В ПБУ 1/2008 требование рациональности – возможный аналог принципа МСФО. Но о соответствии нельзя говорить точно, поскольку указанное ПБУ не раскрывает принципа рациональности.  В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н говорится о том, что учетная политика должна отвечать в том числе по вышеназванному требованию. |

Окончание таблицы 7

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 3. В новых Концептуальных основах не говорится о балансе между качественными характеристиками | Баланс между требованиями. Формулировка соответствует старым международным  Концептуальным основам | В ПБУ 1/2008 требование рациональности – возможный аналог принципа из старых Концептуальных основ МСФО. Однако нельзя утверждать о соответствии наверняка, поскольку данное ПБУ не раскрывает принципа рациональности. |

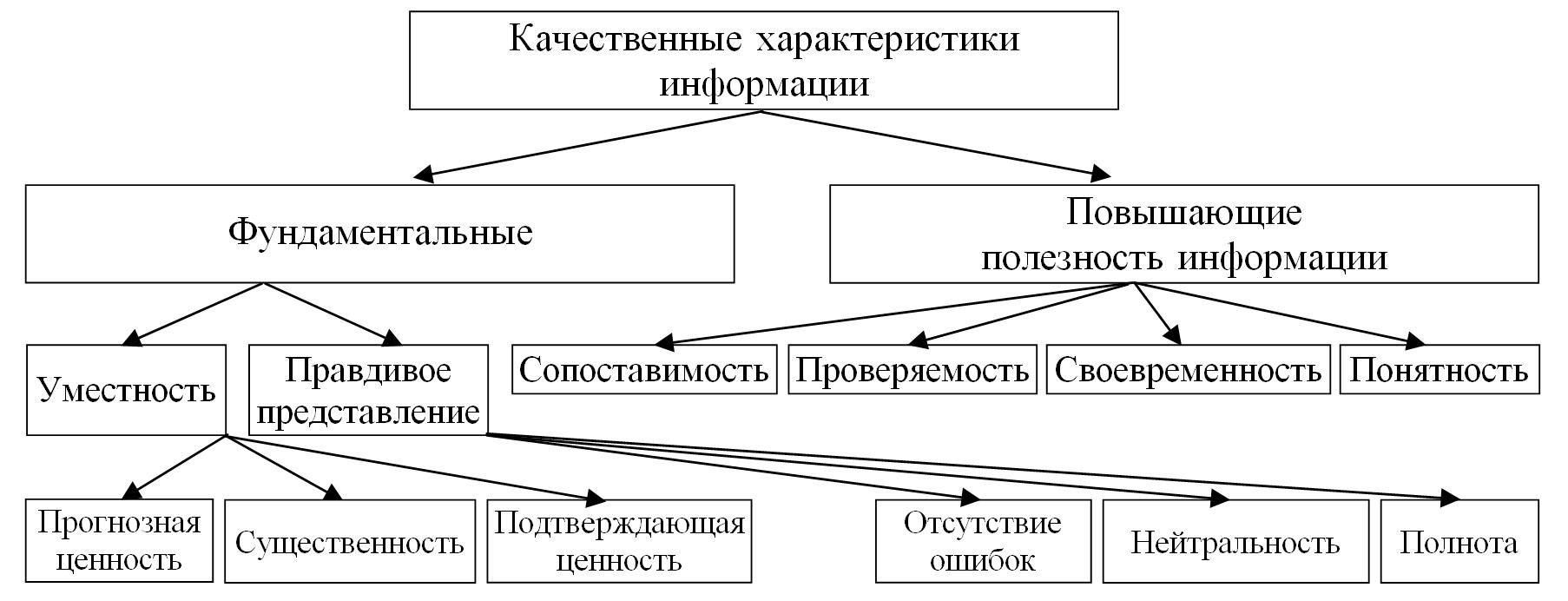


Рис. 1.3 Качественные характеристики информации в финансовой отчетности, сформированной по МСФО

# 1.3. Производственный контроллинг и его роль в управлении организацией

Производственный контроллинг – контролирующая система, обеспечивающая концентрацию контрольных действий на приоритетных направлениях производственной деятельности организации, своевременное выявление отклонений фактических результатов от предусмотренных и принятие оперативных управленческих решений, обеспечивающих нормализацию деятельности.

Можно сказать, что производственный контроллинг в компании – это набор методик, направленных на совершенствование политики производства и управленческой практики организации. Основными функциями производственного контроллинга в компании являются:

1. наблюдение за ходом реализации производственных заданий, установленных системой плановых производственных показателей и нормативов;
2. измерение степени отклонения фактических результатов производственной деятельности от запланированных;
3. диагностирование по размерам отклонений ухудшения в состоянии компании и существенного снижения темпов ее развития;
4. разработка оперативных управленческих решений по нормализации производственной деятельности организации в соответствии с предусмотренными целями и показателями.

Из перечисленных функций видно, что производственный контроллинг не ограничивается лишь внутренним контролем за осуществлением производственной деятельности и финансовых операций, но является эффективной координирующей системой обеспечения взаимосвязи между формированием информационной базы, экономическим анализом. Объектами производственного контроллинга на предприятии выступают затраты, бизнес-процессы и организационные единицы.

Синонимом контроллинга производства для промышленного предприятия является контроллинг основного производства. Так как этот бизнес-процесс выделяется отдельно из других сфер применения контроллинга (финансовый контроллинг, контроллинг логистики, контроллинг инвестиций и т.д.), прикладным к нему является контроллинг вспомогательных производств.

Рассматривая объект «затраты» необходимо комплексно проанализировать, как они интерпретируются и какие стоят задачи по трансформации полученной информации для управленческих служб, оценить возможную необходимость реформирования сложившихся методик калькулирования себестоимости (рис. 1.4.).

Объект «бизнес процессы» призван раскрыть основные характеристики деятельности вспомогательных производств (рис. 1.5).

Объект «организационные единицы» призван охарактеризовать организационную структуру предприятия, при которой применима та или иная система калькулирования себестоимости (рис. 1.6.).

На основе изучения практического опыта использования методик калькулирования на авиационных предприятиях обозначим две наиболее применяемые учетные системы:

Абзорепшн-костинг – метод калькулирования себестоимости, при котором все виды производственных затрат, в том числе постоянные накладные производственные расходы, относятся на себестоимость произведенной продукции.

ЗАТРАТЫ

Механизм калькулирования себестоимости вспомогательных производств

Классификация затрат

Методы учёта затрат вспомогательных производств в бухгалтерском учёте предприятия

Рис. 1.4. Содержание объекта «затраты»

БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ

Номенклатура производимой продукции

Целевая направленность

Разнородность производственных процессов

Рис. 1.5. Содержание объекта «бизнес-процессы»

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ЕДИНИЦЫ

Бесцеховая структура

Цеховая структура

Рис. 1.6. Содержание объекта «организационные единицы»

Директ-костинг (direct сosting) – метод калькулирования себестоимости, при котором все затраты делят на постоянные и переменные и при этом в себестоимость продуктов включаются только переменные затраты, а постоянные затраты либо распределяются на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе (заработная плата основных производственных рабочих, выручка и т.д.), либо относятся на финансовый результат.

Производственный контроллинг должен решить задачи по выбору и дальнейшему сопровождению выбранной методики: c использованием

системы калькулирования абзорепшн-костинг или директ-костинг

Рассмотрим, как практически реализуется механизм управления затратами в рамках контроллинга деятельности вспомогательных производств.

Вспомогательное производство – организационно обособленные (структурные) подразделения предприятия, выделяемые при планировании и учете в состав неосновного производства. Как правило, они предназначены для обслуживания основного производства. Вспомогательные производства многообразны (энергетическое, ремонтное, производство технологической оснастки, летно-испытательная станция). В качестве примера рассмотрим наиболее распространенное – энергетическое.

В январе 2013 г. совокупные затраты энерго-цеха составили 1 756 450 руб. В течение месяца цех оказал услугу ремонтному цеху вспомогательного производства, заводоуправлению, а также реализовал на сторону услуги по транспортировке электроэнергии. В случае реализации продукции на сторону не рекомендуется применять систему директ-костинг (табл. 8). Это один из основных моментов, который должен учитывать контроллер при выборе системы калькулирования в рамках контроллинга вспомогательных производств.

В дальнейшем контроллеру необходимо оценить, как будет влиять та или иная методика на ключевые показатели деятельности предприятия.

Известно, что основной задачей любой промышленной организации является снижение накладных расходов. Авиастроение не является исключением. На самолетостроительных предприятиях применяются различные методы снижения накладных расходов: авиационная кооперация, оптимизация персонала, частно-государственное партнерство. Это особенно важно при выполнении государственного оборонного заказа по причине установления жесткой контрактной стоимости воздушного судна.

При выборе методики калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств в зависимости от объекта производственного контроллинга в случае оказания встречных услуг (трансфертное ценообразование) или реализации продукции на сторону необходимо иметь информацию о полной себестоимости продукции, а это возможно лишь в случае применения абзорепшн-костинга, так как при директ-костинге калькулируется усеченная себестоимость (по переменным затратам).

Обе методики можно сочетать при наличии на предприятии управленческого учета. Производственный контроллинг же необходим для выбора приоритетной модели настройки системы должным образом и возможности быстрой интерпритации данных о ключевых показателях и результатах производственной деятельности.

Таблица 8

Выбор методики калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств в зависимости от объекта производственного контроллинга:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект | Характеристика | Классификация | Абзорепшнкостинг | Директкостинг |
| Затраты | Классификация затрат | Прямые | + | + |
| Косвенные |
| Методы учета затрат вспомогательных производств | Прямые затраты на счете 23 «Вспомогательные производства», косвенные на счете 25  «Общепроизводственные расходы» | + | + |
| Совокупные затраты на счете 23  «Вспомогательные производства» | + | + |
| Совокупные затраты на счете 25  «Общепроизводственные расходы» | + | – |
| Механизм калькулирования себестоимости вспомогательных производств | Усеченная себестоимость | – | + |
| Полная себестоимость | + | – |
| Бизнес-процессы | Номенклатура производимой продукции | Услуга | + | + |
| Продукция | + | + |
| Внеоборотный актив | + | – |
| Целевая направленность | Внутренняя потребность | + | + |
| Реализация на сторону | + |  |
| Разнородность  производственных процессов | Единовременные | + | + |
| Периодические | + | + |

Окончание таблицы 8

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Организационные единицы | Цеховая структура | + | + |
| Бесцеховая структура | + | + |

# 

# 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

# 2.1. Особенности формирования финансовых потоков строительных предприятий

Среди главных проблем российской экономики многие экономисты выделяют дефицит денежных средств на строительных предприятиях при осуществлении ими текущей инвестиционной деятельности. Однако при ближайшем рассмотрении данной проблемы выясняется, что одной из причин этого дефицита является, как правило, низкая эффективность привлечения и использования денежных ресурсов, ограниченность применяемых при этом финансовых инструментов, технологий и механизмов. Поскольку финансовые инструменты и технологии всегда опираются на разработки финансовой науки и практики, то их применение особенно актуально при недостатке финансовых ресурсов.

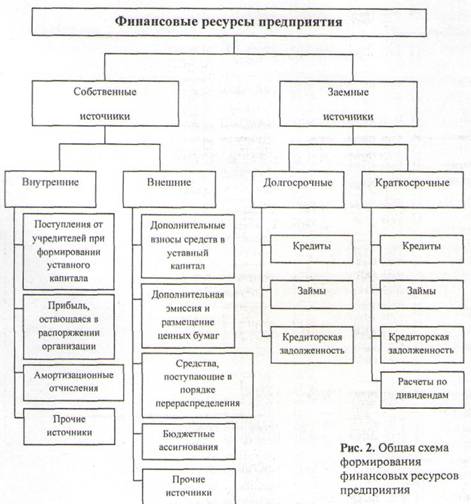


Рис. 2.1. Общая схема формирования финансовых ресурсов предприятия

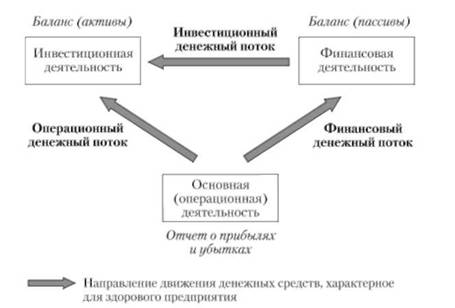


Рис. 2.2. Взаимосвязь между основной, инвестиционной и финансовой деятельностью организации

С другой стороны, управление денежными потоками входит в состав финансового менеджмента и осуществляется в рамках финансовой политики предприятия, понимаемой как общая финансовая идеология, которой придерживается предприятие для достижения общеэкономической цели его деятельности. Задачей финансовой политики является построение эффективной системы управления финансами, обеспечивающей достижение стратегических и тактических целей деятельности строительного предприятия.



Рис. 2.3. Основные факторы денежных потоков



Рис. 2.4. Притоки и оттоки денежных средств

Финансовые ресурсы, относящиеся к сфере распределения, являются важным элементом воспроизводства и составляют основу системы управления материальными и денежными потоками предприятия. Финансовые ресурсы предприятия находятся в постоянном движении, управление которым и осуществляется в рамках финансового менеджмента. В свою очередь, денежные потоки предприятия представляют собой движение денежных средств на расчетном, валютном и иных счетах и в кассе предприятия в процессе его хозяйственной деятельности, в совокупности составляя его денежный оборот.

Рациональное формирование денежных потоков способствует ритмичности операционного цикла предприятия и обеспечивает рост объемов производства и реализации продукции. При этом любое нарушение платежной дисциплины отрицательно сказывается на формировании производственных запасов сырья и материалов, уровне производительности труда, реализации готовой продукции, положении предприятия на рынке и т.п. Даже у предприятий, успешно работающих на рынке и генерирующих достаточную сумму прибыли, неплатежеспособность может возникать как следствие несбалансированности различных видов денежных потоков во времени.

Управление денежными потоками является важным фактором ускорения оборота капитала предприятия. Это происходит за счет сокращения продолжительности операционного цикла, более экономного использования собственных и уменьшения потребности в заемных источниках денежных средств. Эффективность работы предприятия полностью зависит от организации системы управления денежными потоками. Данная система создается для обеспечения выполнения краткосрочных стратегических планов предприятия, сохранения платежеспособности и финансовой устойчивости, более рационального использования его активов и источников финансирования, а также минимизации затрат на финансирование хозяйственной деятельности.

Что касается элементов системы управления денежными потоками, то к ним следует отнести финансовые методы и инструменты, нормативно-правовое, информационное и программное обеспечения: среди финансовых методов, оказывающих непосредственное воздействие на организацию, динамику и структуру денежных потоков предприятия, можно выделить систему расчетов с дебиторами и кредиторами, взаимоотношения с учредителями, контрагентами, государственными органами; кредитование; финансирование, фондообразование, инвестирование, страхование, налогообложение, финансовые инструменты объединяют деньги, кредиты, налоги, формы расчетов, инвестиции, цены, состав которых определяется особенностями организации финансов на предприятии, нормативно-правовое обеспечение предприятия состоит из системы государственных законодательно-нормативных актов, установленных норм и нормативов, в современных условиях необходимым условием успеха бизнеса является современное получение информации и оперативное реагирование на не, поэтому важным элементом управления денежными потоками предприятия является внутрифирменная информация; использование прикладных бухгалтерских программ обеспечивает финансового менеджера учетной и часто аналитической информацией, поэтому к такому выбору программ нужно подходить осторожно, выбирая такой программный продукт, который наиболее полно удовлетворял бы требованиям надежности, достоверности и прозрачности информации, гибкости в настройках под особенности бизнеса предприятия, а также соответствовал бы действующему законодательству.

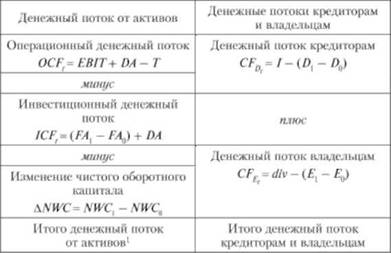


Рис. 2.5. Итоговая классификация денежных потоков предприятия

Таким образом, система управления денежными потоками на строительном предприятии – это совокупность методов, инструментов и специфических приемов целенаправленного, непрерывного воздействия со стороны финансовой службы предприятия на движение денежных средств для достижения поставленной цели.

Такое балансирование притоков и оттоков денежных средств на стадии планирования осуществляется путем разработки бюджета движения денежных средств, формат которого зависит от особенностей бизнеса конкретного предприятия. Результатом расчетов является определение чистого денежного потока за бюджетный период, отражаемого отдельной строкой как «кассовый рост или уменьшение» в зависимости от своего значения и сальдо денежных средств на конец планового периода. Если последнее отрицательно или меньше минимально установленного норматива, то, во-первых, проводится анализ притоков и оттоков денежных средств с целью выявления дополнительных резервов, а во-вторых, составляется кредитный план по привлечению внешних источников финансирования.

На стадии оперативного управления синхронизация денежных потоков осуществляется посредством составления и выполнения платежного календаря, отражающего конкретные сроки, объемы, источники поступлений и направления расходования денежных средств.

Все факторы, влияющие на формирования денежных потоков, можно разделить на внешние и внутренние. К внешним факторам относятся: конъюнктура товарного и финансового рынков, система налогообложения предприятий, сложившаяся практика кредитования поставщиков и покупателей продукции, система осуществлений расчетных операций хозяйствующих субъектов, доступность внешних источников финансирования.

Среди внутренних факторов следует выделить стадию жизненного цикла, на которой находится предприятие, продолжительность операционного и производственного циклов, сезонность производства и реализации продукции, амортизационную политику предприятия, неотложность инвестиционных программ, личные качества и профессионализм руководящего звена предприятия.

Построение системы управления денежными потоками строительных предприятий базируется на следующих принципах:

1. информативной достоверности и прозрачности;
2. плановости и контроля;
3. платежеспособности и ликвидности;

Основой управления является наличие оперативной и достоверной учетной информации, формируемой на базе бухгалтерского и управленческого учета. Состав такой информации весьма разнообразен: движение средств на счетах и в кассе предприятия, дебиторская и кредиторская задолженность предприятия, бюджеты налоговых платежей, графики выдачи и погашения кредитов, уплаты процентов, бюджеты предстоящих закупок, требующих предварительной оплаты, и многое другое.

Главная роль в управлении денежными потоками отводится обеспечению их сбалансированности по видам, объемам, временным интервалам и другим существенным характеристикам. Чтобы успешно решить эту задачу, нужно внедрить на предприятии системы планирования, учета, анализа и контроля. Ведь планирование хозяйственной деятельности предприятия в целом и движение денежных потоков в частности существенно повышает эффективность управления денежными потоками, что приводит к:

1. сокращению текущих потребностей предприятия в них на основе увеличения оборачиваемости денежных активов и дебиторской задолженности, а также выбора рациональной структуры денежных потоков;
2. эффективному использованию временно свободных денежных средств путем осуществления финансовых инвестиций предприятия;
3. обеспечению профицита денежных средств и необходимой платежеспособности предприятия в текущем периоде путем синхронизации положительного и отрицательного денежного потока в разрезе каждого временного интервала.

Контроль денежных потоков может организовываться как на базе использования интегрированных информационных бизнес-приложений (модулей, подсистем), каждое из которых реализует определенные функции, так и на основе корпоративных информационных систем автоматизации оперативного управления ресурсным потенциалом предприятий, ведения управленческого и бухгалтерского учета.

Анализ денежных потоков предусматривает систематическое проведение планфактного анализа выполнения бюджета движения денег. Систематическая работа по планированию денежных потоков и анализу отклонений фактических данных от запланированных дает реальные положительные результаты в оперативном управлении денежными потоками.

Рекомендуется составление и использование внутрифирменной управленческой отчетности по денежным потокам на базе составления управленческого баланса для контроля за состоянием платежных ресурсов.

Так как денежные потоки известны нам с полной определенностью (согласно сделанному ранее предположению), вполне приемлемо использовать в качестве ставки дисконтирования доходность, представляемую сберегательным вкладом, таким как вложение в казначейские облигации с подходящим сроком погашения.

Таким образом, управление денежными потоками – важнейший элемент финансовой политики предприятия, оно пронизывает всю систему управления предприятия. Важность и значение управления денежными потоками на предприятии трудно переоценить, поскольку от его качества и эффективности зависит не только устойчивость предприятия в конкретный период времени, но и способность к дальнейшему развитию, достижению финансового успеха на долгую перспективу.

# 2.2. Бухгалтерский учет как источник информации для осуществления контроллинга финансовых потоков

Проблема эффективного управления финансовыми потоками в холдинговых структурах в последнее время выходит на одно из главных мест в системе управления. Предприятия встают перед необходимостью через постановку целей и разработку способов их достижения обеспечивать эффективное и рациональное управление финансовыми потоками организации как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

Холдинговые структуры функционируют сегодня в самых различных отраслях и секторах экономики, на всех уровнях экономической системы – от регионального до транснационального и характеризуются двумя основными тенденциями: интеграцией промышленных, торговых, кредитно-финансовых и других учреждений в рамках единой структуры и диверсификацией – расширением сферы своей деятельности за счет создания дочерних компаний и филиалов.

Значимым организационно-экономическим преимуществом холдингов являются повышение эффективности и возможность экономии финансовых средств за счет более оптимального их распределения, создание системы управления финансовыми потоками в рамках единой структуры.

Преимущества холдинговых структур проявляются в возможности поддерживать и развивать малодоходные и убыточные отрасли. Созданием технологически связанных предприятий обеспечивается дополнительная устойчивость бизнеса в целом и снижается риск банкротства отдельных бизнес-единиц, появляется возможность перераспределить прибыль между предприятиями по всей цепочке и инвестировать ее на развитие.

В России большинство холдингов создаются в результате директивного слияния различных предприятий в новые организационные структуры с сохранением прежних устоев. Такая система взаимодействия предполагает, что дочерние структуры практически независимы друг от друга в том смысле, что их производственная деятельность и маркетинг не согласованы в рамках единого стратегического подхода. Кроме того, существует множество проблем, связанных с отсутствием достаточной информации о деятельности отдельно взятых предприятий, оперативности сбора информации. Это приводит к сложности в структурировании информационного потока на уровне головного предприятия, формировании выводов о финансовом состоянии предприятий холдинга. Поэтому возникает проблема повышения эффективности управления такой структурой и, в частности, разработки стратегии эффективного управления финансовыми потоками.

На современном этапе развития системы управления ведущей парадигмой является процессный подход, который можно считать базовым при интегрировании предприятия. При процессном подходе объектом управления выступает определенная деятельность на предприятии – процесс, который можно определить, как ряд взаимосвязанных видов деятельности, характеризующихся потреблением ресурсов (вход процесса) и дающих определенный результат (выход процесса). Процессы проходят через все подразделения, вовлекая все службы предприятия, и ориентируются на конечный результат – увеличение стоимости бизнеса.

Переход от функционального к процессному управлению является первым этапом подготовки к построению системы эффективного управления финансовыми потоками холдинга. В целом внедрение стратегии эффективного управления финансовыми потоками требует от руководства предприятия немалых усилий и занимает довольно продолжительный период.

Описание бизнес-процессов при этом позволяет задать эффективную модель ответственности, которая облегчает контроль, обеспечивает результативность и качество работы, систематизирует управление. Точно выбирая критерии оценки эффективности, гибко изменяя экономические показатели, можно целенаправленно управлять движением финансовых потоков, пронизывающих все структурные единицы холдинга.

Следующим этапом построения стратегии эффективного управления финансовыми потоками холдинга является анализ организационной структуры предприятия с целью построения финансовой структуры управления по центрам финансовой ответственности. Соответственно, последние наделяются правами по принятию необходимых решений, связанных с реализацией ответственности. В первую очередь необходимо обеспечить логическую сбалансированность системы управления, а она, в свою очередь, обеспечит не только техническую эффективность (утилитарность), но и экономическую (успешность).

Поэтому, создавая финансовую структуру, руководство предприятия должно поставить четкую управленческую задачу: за что должны отвечать подразделения и на каком уровне. Тогда финансовая структура как инструмент управления финансовыми потоками будет точно соответствовать требованиям достижения целей, стоящих перед предприятием.

После того как этапы перехода на процессное управление и создание финансовой структуры с распределением полномочий и ответственности по ЦФО успешно пройдены, необходимо декомпозировать стратегические цели холдинга до тактического уровня через систему бюджетов, позволяющую своевременно выявлять недостатки в работе всех структурных единиц холдинга и устранять причины отклонений различных показателей его деятельности.

Управление финансовыми потоками целесообразно рассматривать в разрезе целей, которые определяют финансовую политику холдинговой структуры. На стратегическом уровне формируется программа действий, устанавливающая приоритеты проблем, ресурсы и последовательность шагов для достижения стратегических целей предприятия. Она формирует главные цели и основные пути их достижения таким образом, что предприятие получает направление конкретных действий.

Бюджетирование же детализирует и конкретизирует этот путь. Детализация в первую очередь затрагивает количество необходимых для решения поставленных стратегических задач разнообразных ресурсов. В процессе бюджетирования определяется потребность в этих ресурсах в количественном и качественном выражении. Поэтому грамотно выстроенная система бюджетов является действенным инструментом эффективного управления финансовыми потоками как отдельных структурных единиц, так и холдинга в целом.

При этом характерной особенностью финансовых потоков холдинга является наличие нескольких категорий: внутрихолдинговых финансовых потоков между дочерними организациями холдинга, между головной организацией и дочерними организациями и финансовых потоков внешней среды. При осуществлении внешних финансовых потоков происходит взаимодействие между органами государственной власти, кредитными и страховыми учреждениями, контрагентами, некоммерческими организациями. Внутренние финансовые потоки формируются между структурными единицами (внутри корпоративной группы) при участии в финансовых отношениях друг с другом, взаимодействии структурных единиц с головной компанией.

Финансовые отношения между структурными единицами холдинга характеризуются:

1. хозяйственными связями, оформленными долгосрочными контрактами;
2. взаимозависимостью при осуществлении производственных функций;
3. необходимостью обоснований уровня трансфертных цен при реализации продукции друг другу;
4. возможностью перераспределения финансовых ресурсов между структурными единицами данного за счет регулирования процесса ценообразования;

Стратегия эффективного управления финансовыми потоками пронизывает все структурные единицы холдинга, преобразованные в иерархическую систему центров финансовой ответственности, затрагивая практически все бизнес-процессы холдинговой структуры. Целенаправленное движение финансовых потоков обеспечивает осуществление всех видов деятельности промышленного холдинга, соединяя в единую цепочку взаимосвязанные и взаимозависимые подразделения холдинга. При этом рациональная организация финансовых потоков основывается на адекватной оценке стратегических целей и эффективном распределении ресурсов в процессе функционирования холдинга.

Таким образом, эффективное управление финансовыми потоками, опирающееся на систему бюджетов, органично встраивается в систему стратегического управления и помогает, осуществляя повседневную деятельность, реализовывать долгосрочную стратегию предприятия. Взаимосвязь управления финансовыми потоками со стратегическим управлением бизнес-процессами холдинга представлена на рис. 2.6.

Финансовая

структура

**Управление**

**финансовыми**

**потоками**

Бюджетирование

ЦФО холдинга

БДР

БДДС

ББЛ

Анализ

**Стратегический план**

**развития компании**

Орг. структура

План мероприятий

по реализации

стратегии через

бизнес-процессы

Стратегия

Цели

Рис. 2.6. Взаимосвязь стратегического управления бизнес-процессами и управления финансовыми потоками

Система бюджетов по центрам ответственности должна давать возможность получать и анализировать информацию для определения различных характеристик финансовых потоков, расчета вариантов рисков, контроля и стимулирования деятельности менеджеров и самих подразделений. Поэтому было бы естественно, как для холдинга в целом, так и для структурных, преобразованных в ЦФО подразделений понимать под эффективностью степень достижения той цели, которая соответствует их реальной ответственности.

После составления стратегического плана происходит его преобразование в бюджеты, которые рассчитываются каждым ЦФО и в результате консолидации которых получается бюджет компании в виде трех основных прогнозных бюджетов – БДДС, БДР и ББЛ. Они анализируются на соответствие поставленным целям и после утверждения становятся рабочим документом для управления финансовыми потоками холдинга. Таким образом, выполнение годового бюджета означает выполнение очередного этапа стратегического плана.

Основой для успешной реализации разработанных бюджетов в процессе управления финансовыми потоками предприятия являются следующие информационные блоки:

1. ограничивающие факторы;
2. гипотезы и предположения;
3. система ограничений (лимитов);
4. система нормативов.

Учет данных информационных блоков при построении стратегии эффективного управления финансовыми потоками позволяет разработать несколько вариантов организации финансовых потоков, различных по стоимости и риску. Контрагенты, финансовые институты, государство и т.д. могут выступать в качестве поставщиков и потребителей материальных и финансовых ресурсов, обеспечивая формирование финансовых потоков на различных условиях.

Итак, нормативы могут быть внешними и внутренними. В качестве внешних нормативов можно рассматривать, например, ставки налогов. Пример описания внутренних нормативов, используемых при планировании финансовых потоков, приведен в табл. 9.

Таблица 9

Пример описания нормативов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Нормативы | Для расчета каких показателей используются | Кто утверждает |
| 1 | Производственные нормативы | |  |
| 11 | Нормативы затрат материалов на единицу продукции (представлены в технологической матрице, см. ниже) | Затраты на производство | Генеральный директор |
| 1.2 | Нормативы затрат времени на производство единицы продукции | Переменная часть з/п цехов основного производства | Генеральный директор |

Окончание таблицы 9

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2 | Логистические нормативы | |  |
| 21 | Доставка собственным транспортом  (2% от продаж для главного офиса,  5% от продаж для филиала) | Переменные коммерческие расходы  Транспортные расходы | Генеральный директор |
| 22 | Норматив запасов материалов (20% от объема производства следующего периода) | Запасы материалов | Генеральный директор |
| 3 | Норматив запасов готовой продукции  (10% от продаж следующего периода) | Запасы ГП | Генеральный директор |
| 3 | Трудовые нормативы | |  |
| 31 | Ставка комиссионных (1% от продаж) | Комиссионные | Генеральный директор |
| 32 | Почасовая тарифная ставка | Переменная часть зарплаты цехов основного производства | Генеральный директор |

Одной из наиболее важных задач в управлении финансовыми потоками является задача поддержания их сбалансированности: формирование баланса входящих и исходящих финансовых потоков предприятия, синхронизация их объема по отдельным периодам, эффективное использование остатка временно свободных финансовых активов.

Важным аспектом управления финансовыми потоками предприятия является также соблюдение условий финансового равновесия всех структурных подразделений холдинга, которое не позволяет предприятию, с одной стороны, увеличить заемные средства, а с другой – нерационально использовать уже накопленные собственные средства, а также накладывает определенные ограничения на размер его обязательств: перед работниками предприятия, кредиторами, бюджетом, банками и инвесторами.

Достижение финансового равновесия может быть одной из основных целей управления финансовыми потоками, поскольку именно финансовые потоки должны обеспечивать непрерывность процесса производства, своевременность расчетов с поставщиками и клиентами, персоналом предприятия, выплату налоговых платежей и т.п. Заключительным этапом внедрения стратегии эффективного управления финансовыми потоками является разработка актуальных для данного предприятия методов контроля, анализа и регулирования эффективности направлений движения и использования финансовых потоков.

Также для повышения эффективности управления финансовыми потоками российским холдинговым структурам необходимо:

1. создать единую информационную среду, пронизывающую всю систему управленческого учета и отчетности;
2. использовать нефинансовые показатели в системе управленческой отчетности;
3. увязывать системы мотивации персонала и управленческого учета по центрам финансовой ответственности, чтобы обеспечить объективную взаимосвязь полномочий и ответственности сотрудников.

Процессно-ориентированное управление финансовыми потоками предприятий холдинговых структур представляет собой важный элемент стратегического управления. На его основе достигается оптимизация эффективности используемых финансовых ресурсов и минимизация рисков благодаря учету многообразных факторов, влияющих на деятельность предприятия.

Таким образом, стратегия эффективного управления финансовыми потоками в холдинговых структурах основывается на внедрении сбалансированного механизма управления финансовыми потоками в систему процессного управления предприятием по центрам финансовой ответственности, рассматривая финансовые потоки во взаимосвязи с производством, снабжением, сбытом и другими процессами предприятия. Хозяйственные процессы отражаются в виде потоков товарных, финансовых и других нематериальных ресурсов, в том числе и каналов передачи информации.

Внедрение стратегии эффективного управления финансовыми потоками приводит к радикальным изменениям. Краткосрочные выгоды от внедрения состоят в повышении эффективности использования оборотного капитала и в конечном счете в росте прибыли. В долгосрочной перспективе компания выигрывает от повышения «прозрачности» бизнеса и возможности принимать более обоснованные инвестиционные решения, в результате чего возрастает отдача на инвестиции.

Тем не менее для повышения эффективности управления в холдинге в целом и финансовыми потоками в частности необходимо наличие контроллинга как постоянно действующей информационно-аналитической системы контроля управления бизнес-процессами и развитием холдинга.

# 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЁТНОСТИ ПО МСФО

# 3.1. Практика формирования учётной политики по МСФО Российскими организациями

Формирование учетной политики в целях составления отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) представляет собой достаточно новое для российских организаций явление. Следует отметить, что на сегодняшний день пока еще небольшое количество данных организаций формируют указанные политику и отчетность.

Вместе с тем исследование особенностей составления таких учетной политики и финансовой отчетности в настоящее время является очень востребованным в первую очередь в связи с отсутствием накопленного опыта формирования вышеназванных политики и отчетности, а также ввиду некоторого увеличения количества организаций, которым необходимо представлять финансовую отчетность по МСФО ОС, а, следовательно, и разрабатывать учетную политику в соответствии с данными стандартами. В настоящей статье исследуем, что включается отечественными организациями в состав учетной политики, формируемой по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, а также сопоставим указанную политику с учетной политикой, составляемой по другим бухгалтерским стандартам российскими и зарубежными организациями.

Анализ учетной политики, сформированной по МСФО ОС, позволяет выделить следующие основные объекты, информация о которых раскрывается в данном документе отечественными организациями:

1. основные средства;
2. нематериальные активы;
3. денежные средства и их эквиваленты;
4. запасы;
5. кредиторская задолженность;
6. изменения МСФО ОС.

Рассмотрим, каким является содержание разделов учетной политики, посвященных перечисленным объектам.

Проведенные исследования показывают, что в отношении основных средств в учетной политике, составленной по МСФО ОС, российские организации указывают:

1. модель последующей оценки данных активов;
2. правила определения первоначальной стоимости основных средств, в том числе формирование оценки при признании данных активов, полученных в результате необменных операций;
3. методы начисления амортизации основных средств;
4. средние сроки полезного использования указанных активов;

В составе информации о нематериальных активах в учетной политике отечественных организаций, сформированной по МСФО ОС, раскрываются:

1. состав данных активов;
2. модель последующей оценки данных активов; методы начисления амортизации и сроки полезного использования таких активов;
3. краткое описание правил учета обесценения нематериальных активов;
4. порядок прекращения признания указанных активов.

При описании подходов к учету запасов в учетной политике, составленной по МСФО ОС, отражаются общие правила оценки данных активов (в том числе объектов, приобретенных путем необменных операций, предназначенных для распространения безвозмездно или за символическую плату или потребления в процессе производства товаров для распространения безвозмездно или за символическую плату, и остальных запасов, а также составляющие затрат, включаемых в себестоимость указанных активов), метод оценки выбывающих запасов.

В раздел «Финансовые инструменты» учетной политики, сформированной по МСФО ОС, включены:

1. состав финансовых активов и финансовых обязательств;
2. общие правила их оценки и взаимозачета;
3. методика создания резерва по сомнительной дебиторской задолженности.

В отношении инвестиций в ассоциированные организации в данной учетной политике указываются: определение таких организаций и описание сущности метода долевого участия, согласно которому учитываются данные инвестиции.

В части кредиторской задолженности – основание для ее учета, а также указание на то, что кредиторская задолженность учитывается за вычетом удержаний и скидок.

В отношении оценочных обязательств и условных обязательств – общие подходы к их учету. В части выручки – ее составляющие и общие правила учета выручки от обменных и необменных операций. В отношении признания расходов – применение метода начисления. В части аренды – общие правила ее учета. В отношении связанных сторон – их определение и перечень. В части бюджетной информации – применение кассового метода, характеристика бюджетных данных и указание на сопоставление бюджетных и фактических сумм. В отношении отчета о движении денежных средств – выбранный метод его составления.

Также в учетной политике, составленной по МСФО ОС, указывается принятое решение о применении или неприменении досрочно новых международных стандартов, которые были выпущены советом по МСФО ОС, но еще могут не применяться организациями в обязательном порядке.

Обратим внимание на то, что в настоящее время включение в учетную политику лишней информации характерно не только для организаций общественного сектора, но и для организаций негосударственного сектора.

Так, например, многие российские организации негосударственного сектора представляют в своей учетной политике в отношении основных средств целые фрагменты ПБУ 6/01 или МСФО (IAS) 16 (в зависимости от того, по каким стандартам составляется названная политика), в отношении материально-производственных запасов – части ПБУ 5/01 или МСФО (IAS) 2 и т.д.

Отметим также, что аналогичная ситуация характерна и для организаций общественного (государственного) сектора, составляющих учетную политику не по МСФО ОС, а по российским стандартам бухгалтерского учета (далее – РСБУ).

Так, например, многие отечественные организации указанного сектора включают в свою учетную политику целые фрагменты из Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденных приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н. Заметим, что похожая ситуация имеет место и в отношении зарубежных организаций, составляющих учетную политику и финансовую отчетность по МСФО, МСФО ОС, US GAAP, UK GAAP и другим стандартам. Сами требования данных российских и международных стандартов финансовой отчетности негосударственного и общественного секторов подробно исследованы в работах.

Перейдем к вариантам учета, выбранным или разработанным самостоятельно российскими организациями в учетной политике, сформированной по МСФО ОС. Данные варианты систематизированы в табл. 11.

Проанализируем представленные в табл. 11 варианты учета. Данные указанной таблицы свидетельствуют о том, что при составлении учетной политики по МСФО ОС российские организации предпочитают выбирать в качестве модели последующей оценки основных средств и нематериальных активов модель оценки по первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения.

Действительно, многие из указанных активов являются уникальными и, следовательно, по таким объектам часто бывает невозможно определить их справедливую стоимость, используемую в качестве основы оценки при выборе модели последующего учета нематериальных активов по переоцененной стоимости.

В результате для отражения информации о реалистичной стоимости основных средств достаточно часто востребованным является применение модели их последующей оценки по переоцененной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения.

Как видно из табл. 11, при формировании учетной политики по МСФО ОС отечественные организации выбирают линейный метод начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (несмотря на то что МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 предусматривают и другие методы).

Представляется, что линейный метод не для всех указанных активов наиболее точно отражает схему получения от них организацией будущих экономических выгод.

А для объектов, амортизируемая стоимость которых уменьшается пропорционально объему произведенной продукции или выполненных работ, целесообразным является использование метода списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Как отмечено в табл. 11, в учетной политике, составленной по МСФО ОС, некоторые организации указывают, что амортизация основных средств и нематериальных активов прекращается со следующего месяца, после месяца, в котором прекращено признание соответствующего актива. Полагаем, что такое указание является некоторым нарушением регламентаций МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, согласно которым амортизация основных средств и нематериальных активов прекращается непосредственно в момент прекращения признания актива.

Исследуя выбранные российскими организациями при формировании учетной политики и финансовой отчетности по МСФО ОС варианты в отношении начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Обратимся к установленным отечественными организациями в учетной политике, составленной по МСФО ОС, способам учета запасов. Как показано в табл. 11, при оценке выбывающих запасов указанные организации отдают предпочтение методу средневзвешенной стоимости.

Вместе с тем отметим, что в некоторых случаях для представления более достоверной учетной и отчетной информации может потребоваться применение других методов оценки – метода оценки по стоимости каждой единицы запасов и метода ФИФО. Заметим, что аналогичная проблема характерна и для многих отечественных организаций, разрабатывающих учетную политику по МСФО, РСБУ и РСБУ для государственного сектора.

Исследуя положения учетной политики российских организаций, сформированной по МСФО ОС, отметим также, что некоторые организации в данном документе указывают на то, что в себестоимость приобретенных запасов включаются в том числе затраты на хранение данных активов. Представляется, что такая регламентация является частичным нарушением требований МСФО ОС 12, согласно которым в себестоимость запасов не включаются затраты на их хранение, кроме тех, которые необходимы в процессе производства перед следующей стадией производства.

Следует отметить, что косвенный метод дает возможности для анализа пользователями отчетности соотношения величины полученной организацией прибыли (или профицита – для общественного сектора) с показателем чистых денежных потоков от операционной (то есть основной) деятельности.

Завершая исследование учетной политики, сформированной российскими организациями по МСФО ОС, обратим внимание еще на один ее существенный аспект. Проведенный анализ свидетельствует о том, что указанные организации не спешат досрочно применять в учете новые бухгалтерские стандарты, утвержденные Советом по МСФО ОС, но использование которых еще не требуется в обязательном порядке. Аналогичная ситуация характерна и для отечественных организаций, составляющих отчетность по МСФО, а также для зарубежных компаний.

Таким образом, проведенные исследования позволили выявить сходство многих подходов к формированию учетной политики по различным бухгалтерским стандартам (МСФО ОС, МСФО, РСБУ, РСБУ для негосударственного сектора, US GAAP, UK GAAP и др.) российскими и зарубежными организациями. Аналогичными являются и многие проблемы составления указанной учетной политики и пути их решения.

Таблица 11

Основные варианты учета, выбранные отечественными организациями в учетной политике, сформированной по МСФО ОС

|  |  |
| --- | --- |
| Основные объекты учета | Варианты учета |
| Основные средства | 1. Модель последующей оценки основных средств по первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения. 2. Линейный метод начисления амортизации основных средств. 3. Сроки полезного использования различных групп основных средств. |
| Нематериальные активы | 1. Модель последующей оценки нематериальных активов по первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения. 2. Линейный метод начисления амортизации нематериальных активов. 3. Сроки полезного использования различных групп нематериальных активов. |
| Запасы | Оценка выбывающих запасов по методу средневзвешенной стоимости |

Окончание таблицы 11

|  |  |
| --- | --- |
| Финансовые инструменты | Размер резерва по сомнительной дебиторской задолженности зависит от ее срока давности. По задолженности, просроченной от 6 до 12 мес., резерв создается в размере 50%, а по задолженности, просроченной на 12 мес. и более, – в размере 100% |

# 3.2. Формирование внутренней бухгалтерской отчетности по МСФО в строительных компаниях

МСФО (IAS) 11 – один из немногих стандартов, который регламентирует, прежде всего, показатели отчета о прибылях и убытках. Это один из наиболее удачных «отраслевых» стандартов, поскольку может применяться не только в строительстве, но и к любому долгосрочному контракту на выполнение работ, оказание услуг и предусматривает только один принцип учета – по мере готовности. Для соответствия его требованиям достаточно обеспечить надежную систему пообъектного (позаказного) учета, а также регулярно составлять и согласовывать между заказчиком и исполнителем документы, подтверждающие объем выполненных работ.

Идея стандарта обусловлена тем, что финансовые результаты по длительным договорам будут окончательно известны только после полного завершения работ - ведь за время договора изменениям подвержены стоимость материалов, размер оплаты труда рабочих, сам проект, а также качество произведенных работ. Если проект длительный и переходит из одного финансового года в другой, то на промежуточные даты до окончания всего проекта нужно делать финансовую оценку хода выполнения работ, чтобы контролировать и управлять бизнесом.

В теории учета в отношении долгосрочных договоров можно выделить два метода:

1. метод полного завершения;
2. метод процента выполнения работ (т.е. «по мере готовности»).

С одной стороны, метод полного завершения более консервативный, поскольку позволяет признавать выручку после передачи всех рисков и выгод заказчику, с другой стороны, столь нерегулярное признание доходов при регулярном осуществлении работ не отвечает целям финансовой отчетности.

Разберём эти два метода на примере строительной компании ООО «Орион»

Заключен двухлетний договор на строительство бизнес-центра на общую сумму 10 000 000 руб. и сметой расходов в размере 8 000 000 руб. Ожидаемая прибыль ‑ 2 000 000 руб. При старте работ 1 марта 2013 года и полном завершении 30 декабря 2014 года, акт был подписан только 15 января 2015 года, поскольку представители заказчика ‑ иностранной компании ‑ ушли на каникулы с 25 декабря 2014 года для празднования Рождества, а потом начались новогодние каникулы в России. Окончательный расчет был произведен до 31 января 2015 года.

В течение двух лет были получены следующие показатели (тыс. руб.):



Рис. 3.1. Таблица начальных данных

Метод процента выполнения работ основывается на анализе выполненных по контракту объемов работ. Проще всего это сделать путем сравнения понесенных расходов на отчетную дату с общими затратами по договору в оценке на отчетную дату (последнее немаловажно). Предположим, что никаких изменений в оценках затрат в течение выполнения контракта не происходило. В этом случае в отчете о прибылях и убытках на каждую из дат будет отражена следующая информация:

Рис. 3.2. Таблица расчётов

В международном учете будут сделаны следующие проводки. (тыс. руб.)



Рис. 3.3. Таблица проводимых операций

Для сравнения представим отчет о прибылях и убытках по методу завершенного контракта (тыс. руб.):

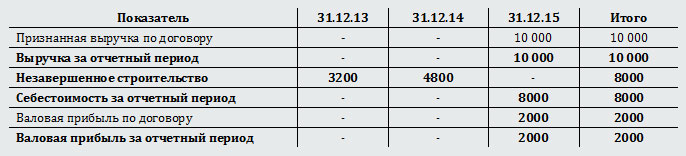


Рис. 3.4. Окончательная таблица

Приведенный пример наглядно демонстрирует работу IAS 11 «в действии», обеспечивая равномерное отражение результатов деятельности строительной компании в течение нескольких периодов периодов.

Объединение и разделение договоров

МСФО (IAS) 11 предусматривает несколько видов строительных контрактов (п. 3 МСФО (IAS) 11).

Бизнес-центр в данном примере признается одним объектом. Если в договоре речь идет о бизнес-центре с многоуровневой парковкой, единой системой лифтов и лестниц, его можно признать, как комплекс объектов.

Договор с фиксированной ценой – это договор, в соответствии с которым подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или фиксированную ставку по каждой единице продукции, повышение которой в некоторых случаях возможно при росте затрат.

Договор «затраты плюс» – это договор на строительство, в соответствии с которым подрядчику возмещаются допустимые или иным образом определяемые затраты плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

В данном примере ‑ договор с фиксированной ценой, однако если бы договор не содержал соглашения о цене, то выглядел бы как «затраты плюс 25%».

К строительным договорам относятся (п. 5 МСФО (IAS) 11):

1. непосредственно договоры на строительство объектов, управление проектом или архитектурной поддержкой;
2. договоры на разрушение или восстановление объектов;
3. договоры на восстановление окружающей среды после разрушения, строительства или восстановления объектов.

Например, бизнес-центр мог строиться на месте старого недействующего завода, разрушение которого, скорее всего, выносилось бы в отдельный контракт. Благоустройство территории после разрушения завода и окончания строительства также может быть вынесено в отдельный контракт.

Как правило, стандарт применяется к каждому строительному контракту на индивидуальной основе. Но может применяться и к группе договоров (объединение договоров), и к отдельным компонентам одного договора (разделение договоров).

Объединение договоров происходит, если (п. 9 МСФО (IAS) 11):

1. переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров;
2. договоры столь взаимосвязаны, что являются лишь частью единого проекта с общей нормой прибыли;
3. договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

Строительство делового комплекса с офисами, паркингом и галереей кафе и небольших магазинов может рассматриваться как единый контракт, хотя каждый объект может быть оформлен отдельным договором.

А вот строительство нескольких типовых детских садов по единому государственному контракту в разных округах могут рассматриваться как отдельные договоры (объекты).

В отношении строительства дополнительного объекта применяется принцип разделения проекта насколько это уместно.

Выручка по договору на строительство должна включать (п. 11 МСФО (IFRS) 11):

1. первоначальную сумму выручки по договору;
2. отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой они могут привести к возникновению выручки и поддаются достоверной оценке.

Аналогично стандарту МСФО (IAS) 18 «Выручка», выручка по МСФО (IAS) 11 оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения. По ходу исполнения договора выручка, первоначально согласованная в договоре, может изменяться в результате (п. 12 МСФО (IAS) 11):

1. требований заказчика по увеличению/уменьшению объема работ;
2. претензий подрядчика на компенсацию его затрат, не предусмотренных сметой;
3. инфляции и роста цен на материалы и зарплат;

В указанном выше примере первоначально был согласован бизнес-центр класса В, однако в 2014 году заказчик внес изменения в договор, согласно которым бизнес-центр должен соответствовать классу А. Скорректированная смета составила 10 000 000 руб., а выручка – 14 000 000 руб. Причем часть работ по оснащению и отделки помещений были перенесены на 2015 год.

Затраты по договору на строительство включают (п. 16 МСФО (IAS) 11):

1. затраты по конкретному договору;
2. затраты, которые относятся к мероприятиям по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный договор (косвенные расходы);
3. прочие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.

Затраты по договору включают (п. 17 МСФО (IAS) 11):

1. затраты на оплату труда;
2. стоимость материалов, использованных на объекте;
3. амортизацию основных средств, задействованных на объекте строительства;
4. затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и со стройплощадки;

Перечисленные расходы могут быть уменьшены на сумму случайного дохода, возникшего от продажи излишков материалов или оборудования после окончания строительства и не включенного в общую выручку по договору. Распространенными примерами таких доходов являются продажа плодородного слоя почвы, предоставление в аренду временно не используемого на объекте оборудования.

Косвенные расходы ‑ это (п. 18 МСФО (IAS) 11):

1. страховые платежи;
2. затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанную непосредственно с конкретным договором;
3. накладные расходы строительства;
4. капитализируемые затраты по займам.

Эти расходы должны распределяться по проектам на основании разумно обоснованных условных или причинно-следственных баз распределений.

Для распределения косвенных (накладных) расходов следует выбрать драйвер затрат, на основании которого распределение расходов будет максимально справедливым.

К третьей категории расходов относятся непроизводственные административные расходы, компенсируемые заказчиком:

1. административные расходы, связанные с заключением договора (услуги юриста, проводившего экспертизу контрактов заказчика);
2. затраты на исследования и разработки, возмещение которых предусмотрено заказчиком (например, анализ гидрогеологического состояния на территории строительства).

Примером могут служить расходы на обеспечение конкурсной заявки: оплата банковской гарантии, конструкторских решений. Если компания выигрывает тендер, то включает расходы в будущую выручку по мере осуществления работ, если ‑ проигрывает, то единовременно признает их в расходах.

Выручка и затраты по договору подлежат признанию как доходы и расходы соответственно в отчете о совокупном доходе согласно степени завершенности договора, на конец отчетного периода, если они могут быть надежно оценены (т.е. если результат договора на строительство может быть надежно рассчитан, п. 22 МСФО (IAS) 11).

Ожидаемые убытки по договору на строительство должны немедленно в полном объеме признаваться в качестве расходов, несмотря на фазу работ. Величина такого убытка определяется независимо от, а) начала работы, б) стадии выполнения работ, с) величины прибыли, ожидаемой к получению от других договоров, которые не отражаются как единый договор на строительство (п. 36 МСФО (IAS) 11).

Например, авансы, выданные субподрядчику, в отношении которого возбуждено дело о банкротстве, следует признать в убытках незамедлительно.

Все договоры на строительство согласно МСФО (IAS) 11 можно условно разделить на три категории:

1. прибыльные договоры, когда на отчетную дату выручка по договору превышает затраты по нему;
2. убыточные договоры, когда затраты по договору будут выше чем вознаграждение;

Соответственно, и отражение этих категорий контрактов будет разным.

Учет прибыльных контрактов ‑ договор с фиксированной ценой. В случае договора с фиксированной ценой результат по договору может быть надежно оценен при соблюдении следующих условий (п. 23 МСФО (IAS) 11):

1. общая выручка может быть оценена;
2. существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;
3. затраты по договору на строительство, необходимые для его завершения, и стадия завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату могут быть точно определены;

Учет прибыльных контрактов ‑ договор «затраты плюс». В случае договора «затраты плюс» результат по договору может быть надежно оценен при соблюдении следующих условий (п. 24 МСФО (IAS) 11):

1. существует вероятность, что компания получит экономические выгоды по договору;
2. затраты по договору могут быть идентифицированы и надежно оценены.

Выручка и затраты по договору отражаются в тех же отчетных периодах, когда была выполнена соответствующая работа.

Наиболее надежной оценкой процента выполненных работ является подтверждение заказчиком. Однако допускаются и другие методы оценки. Например, в российской практике это можно сделать путем ежемесячного составления с заказчиком форм КС-2, КС-3, утв. Госкомстатом России от 11 ноября 1999 года № 100.

Применение метода процента выполнения работ достаточно просто на практике.

А вот для убыточных проектов применяется несколько иной порядок учета.

В приведенном выше примере добавим условия. В течение первого года строительства (2013 год) в результате неверного расчета построенный фундамент провалился в грунт. Убыток, безусловно, не компенсируется заказчиком. В результате смета по строительству с 8 000 000 руб. возросла до 11 000 000 руб. Подрядчик продолжает строительство, поскольку штрафные санкции за разрыв договора будут еще больше. Кроме того, важно сохранить свою репутацию.

Это означает, что в 2013 году будут признаны следующие суммы, тыс. руб.:

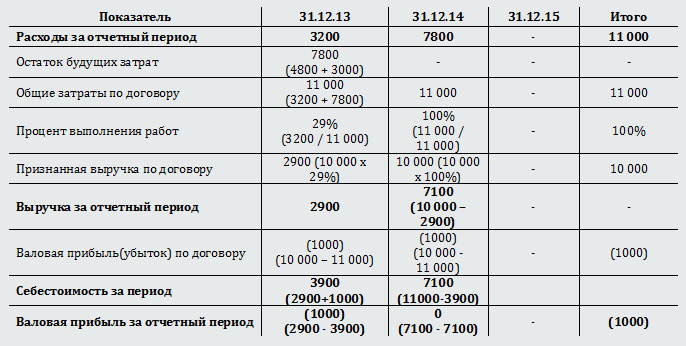


Рис. 3.5. Таблица расчётов

Планируемый убыток корректирует себестоимость выполненных работ, а не выручку по договору. Выручка для прибыльных и убыточных контрактов рассчитывается одинаково.

Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по нему. Эти затраты будут учитываться в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены заказчиком. Такие затраты представляют собой суммы, причитающиеся к возмещению заказчиком (т.е. дебиторскую задолженность), и часто классифицируются как незавершенное работы по договору на строительство (п. 27 МСФО (IAS) 11). Отметим, что сочетание двух столь разных активов в одном довольно непривычно и требует особых подходов при проведении финансового анализа.

Договоры на начальной стадии. Как обозначено выше, договоры в начальной стадии относятся к отдельной категории. Считается, что финансовый результат по таким договорам не может быть надежно оценен. Поэтому по таким договорам (п. 32 МСФО (IAS) 11):

1. выручка признается только в той степени, в какой понесенные по договору затраты, с большой вероятностью будут возмещены.
2. затраты признаются в периоде их возникновения.

В результате чистая прибыль (убыток) по таким договорам на отчетную дату равна нулю. Однако, как и для проектов на более поздней стадии, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться в качестве расхода.

Дополним пример прибыльного контракта условием, что на первом этапе из 3 200 000 руб. 200 000 были потрачены еще 2012 году на разработку архитектурных и инженерных решений. В этом случае в отчете о прибылях и убытках за 2012 год будут признаны расходы периода в размере 200 тыс. руб., а выручка только на сумму 200 000 руб., а не 250 тыс. руб. (200 / 8 000 х 10 000).

Надежность оценки результатов исполнения контракта

Большое внимание в стандарте уделено надежной оценке исполнения договора. В частности, компания должна иметь на руках контракт, который устанавливает (п. 29 МСФО (IAS) 11):

1. законные права каждой стороны в отношении предполагаемого объекта строительства;
2. предполагаемое встречное удовлетворение;
3. порядок и условия расчетов.

Мы уже говорили, что МСФО (IAS) 11 довольно просто применять на практике, но есть и некоторые сложности. Например, в европейских странах сначала согласовывают контракт, получают разрешительную документацию и только потом приступают к строительству. А в России зачастую сначала начинают строительные работы, а потом оформляют документы. В этом случае довольно сложно выполнять требования МСФО и аудиторы, вероятнее всего, не позволят признать выручку, т.к. нет оснований для «высокой вероятности получения возмещения», что в конечном итоге приведет к неравномерному признанию финансовых результатов. Следует учитывать этот аспект при планировании строительной деятельности.

МСФО (IAS) 11 рекомендует иметь хорошую систему управленческого (производственного) учета затрат по каждому объекту строительства, а также эффективную систему внутреннего контроля. С одной стороны, без автоматизированной системы невозможно собрать все затраты и распределить их по каждому объекту, а с другой – с ее помощью невозможно предотвратить воровство. Риск нецелевого использования материалов и техники высоко оценивают не только в России, поэтому в США, например, были разработаны стандарты по учету затрат CAS.

Стадия завершенности работ может устанавливаться несколькими способами (п. 30 МСФО (IAS) 11):

1. путем определения пропорции исходя из объема понесенных затрат по отношении к общему объему затрат по договору;
2. наблюдения за выполненной работой;
3. определения физического объема работ по отношению к согласованному объему выполняемых работ.

В примере выше процент выполнения работ определялся пропорционально понесенным расходам. Но если будет определен метод оценок экспертов заказчика, наблюдающих за строительством, то необходимо получить их экспертное заключение. Возможно, по их оценке, по состоянию на конец 2013 года выполнено не 40, а только 30 процентов работ, тогда себестоимость составит 2400 тыс. руб. (8000 тыс. руб. x 30%), а выручка 3000 тыс. руб. (10 000 тыс. руб. x 30%).

Если процент определяется на основании фактического подсчета доли выполненных работ, скажем из пяти этажей было возведен один, то можно сказать, что выполнено 20 процентов работ. Себестоимость составит 1600 тыс. руб. (8000 тыс. руб. x 20%), а выручка ‑ 2000 тыс. руб. (10 000 тыс. руб. x 20%).

Наиболее простым и надежным способом принято считать отношение понесенных затрат к общему объему запланированных, однако следует иметь в виду, что в их состав не включаются расходы будущего периода, как-то (п. 31 МСФО (IAS) 11):

1. затраты по будущей деятельности (стоимость материалов, поставленных на объект, но еще не использованных при строительстве, кроме тех, что были специально изготовлены для объекта);
2. авансовые платежи субподрядчикам в счет будущих работ, выполняемых по договорам субподряда.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, не отражают выполненной работы.

Поскольку долгосрочным договорам свойственна неопределенность, устранить ее можно только по ходу выполнения договора. Метод процента выполнения работ применяется кумулятивно в каждом отчетном периоде к текущим оценкам выручки и затрат по договору.

Поэтому изменения в оценках выручки и затрат по договору, процента выполнения договора учитываются как изменения в бухгалтерских оценках согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Измененные оценки учитываются при определении величины выручки и расходов в отчете о прибылях и убытках в период сделанных изменений и в последующих периодах. Примером может служить случай, когда в одном периоде контракт прибыльный, а в следующем – убыточный. Ретроспективное применения не предусмотрено (п. 38 МСФО (IAS) 11).

Раскрытие информации

Согласно МСФО (IAS) 11 организации должны раскрывать (п. 39 МСФО (IAS) 11):

1. сумму выручки по договору, признанную в течение отчетного периода;
2. способы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в течение периода;
3. способы, используемые для определения стадии выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

В отношении незавершенных договоров следует раскрыть (п. 40 МСФО (IAS) 11):

1. общую сумму понесенных затраты и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
2. сумму полученных авансов;
3. суммы, выставленные в виде промежуточных счетов по долгосрочному договору, которые не выплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором для таких платежей, или до устранения дефектов (т.е. сумму удержаний).

Промежуточные счета выставляются за работы, выполненные по договору строительства, независимо от того, оплачены они заказчиком или нет. Авансами признают суммы, полученные от заказчика до выполнения соответствующей работы (п. 41 МСФО (IAS) 11).

Валовые суммы рассчитываются в нетто-оценке на основе одной и той же формулы: понесенные затраты + признанные прибыли – сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов (п. 43 и 44 МСФО (IAS) 11).

И наконец, компания раскрывает любые условные активы и условные обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», например, затраты на гарантийный ремонт, претензии заказчиков или прочих третьих лиц, штрафы или вероятные потери.

МСФО (IAS) 11 является одним из наиболее проработанных отраслевых стандартов МСФО, однако компании в России часто сталкиваются со сложностями его применения, поскольку не имеют должной финансово-юридической дисциплины и проектно-ориентированной системы учета. Стандарт применяется до 2017 года, после чего будет заменен единым стандартом по учету выручки МСФО (IFRS) 15 «Выручка по контрактам с покупателями». Стоит отметить, что ввиду вступления этого стандарта в силу существенного изменения в системе учета строительных компаний не произойдет, поскольку в основу МСФО (IFRS) 15 были заложены многие успешно зарекомендовавшие себя принципы МСФО (IAS) 11.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблем интеграции управленческих функций и системы контроллинга, а также развитие основных инструментов контроллинга, таких как: бухгалтерский учет и анализ, играют особую роль на настоящем этапе развития рыночных отношений.

Чтобы показать пути решения этих проблем, в работе проанализированы различные мнения по определению понятия "контроллинг", проведен анализ исторического развития контроллинга, систематизированы факторы, определяющие тенденции развития контроллинга, определены и научно обоснованы сущность и формирование системы контроллинга.

Контроллинг необходим для российской экономики уже при нынешнем ее состоянии. Нужно коренным образом изменить учетную и аналитическую работу на предприятии в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Это предусматривается и государственными нормативными документами, и идеологией развития отечественного бухгалтерского учета. Инвестирование средств в производство ненадежно и невыгодно без эффективной системы управления, учета, контроля, анализа.

Контроллинг должен стать фактором преобразования действующей учетно-аналитической системы на отечественных предприятиях. Со своей стороны, преобразование системы бухгалтерского учета на предприятии становится основным условием эффективно построенной системы контроллинга.

Процесс реформирования в данном направлении длительный и постепенный, при этом необходимо выдержать определенные этапы. В полной мере должны "заработать" цивилизованные рыночные инструменты, поощряющие вложение капитала в сферу производства, должна развиться конкуренция товаропроизводителей, прежде чем хозяйствующие субъекты ощутят реальную необходимость в развитии финансового контроллинга.

Сопоставив и проанализировав определения денежных средств, используемое в практике российского бухгалтерского учета и в МСФО мы сформулировали понятие финансового потока для целей: бухгалтерского учета и финансового контроллинга.

Для целей бухгалтерского учета, под финансовыми потоками предприятия мы будем понимать движение (приток и отток) денежных средств, финансовых вложений, производных ценных бумаг и обязательств, возникающее в процессе деятельности предприятия в течение ряда последовательных отрезков времени, составляющих отчетный или планируемый период.

Для целей финансового контроллинга предприятия финансовый поток в более обобщенном виде можно охарактеризовать как совокупность финансовых инструментов, находящихся в процессе целенаправленного движения и имеющих определенные характеристики. Финансовые потоки предприятия являются объектом контроллинга финансовых потоков.

Основным источником информации для осуществления контроллинга финансовых потоков, бесспорно, является бухгалтерский учет, в том числе данные как управленческого, так и финансового учета. Учетная информация является основой для принятия управленческих решений внутри субъекта. Поэтому, основу формирования целенаправленной информации о финансовых потоках для разных пользователей закладывает классификация финансовых потоков, носящая многокритериальный характер.

Таким образом, поставленная цель была достигнута, подтверждена актуальность данной темы.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гордина В. Организационно-методические аспекты формирования системы финансового контроллинга на предприятиях Корпоративные финансы №4. – 2017. – С. 3
2. Дружиловская Э. Практика формирования учетной политики по МСФО ОС российскими организациями (соотношение с учетной политикой, составленной по другим стандартам российскими и зарубежными организациями) Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 20. – 2016. – С. 2
3. Дружиловская Э. представление и раскрытие информации о договорах с клиентами в финансовой отчетности по мсфо (IFRS) 15 И РСБУ Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 5. – 2016 – С.2
4. Дружиловская Э. Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях № 15. – 2016. – С. 2
5. Золотарева И. Управление денежными потоками строительной компании Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» №4. – 2012. – С. 5
6. Кокин А.С., Ю.Г. цветкова методика оптимизации управления денежными потоками на примере строительной компании Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского №6(1). – 2009. – С. 251
7. Рушайло П. Контроль по ходу дела Коммерсант. Деньги, №16. –2014. – C.76
8. Трансформации российской отчетности по МСФО Финансовая газета (архив), №2. – 2013. – C.12
9. Уварова Г., О. Трофимова Контроллинг реализации планов и бюджетов на практике: критерии, инструменты и процедуры Экономика и жизнь, №23. – 2017. – C.16
10. Хлевная Е. Информационно-аналитическая система финансового контроллинга бизнес-процессов промышленных холдингов Корпоративные финансы №2. – 2017. – С. 3
11. Хлевная Е. контроллинг бизнес-процессов в промышленных холдингах «Менеджмент в России и за рубежом», № 1. – 2016. – С. 91
12. Хлевная Е. Стратегия эффективного управления финансовыми потоками в холдинговых структурах Корпоративные финансы №1. – 2016. – С. 30
13. Черкай А. идеальный баланс и типовой план счетов МСФО на его базе Финансовая газета (архив), №32. –2014. – C.10
14. Черкай А. Типовой план счетов учета по МСФО с двузначными номерами счетов «ФИНАНСОВАЯ ГАЗЕТА» № 24 – 2016. – С. 12
15. Чувашлова М., И. Кругова производственный контроллинг и его роль в управлении организацией Экономический анализ: теория и практика №32 (383). – 2014. – С. 21
16. Шальнева М., Ча Ми Нгуен Оптимизация денежных потоков энергосбытовой компании Финансовый менеджмент №3. – 2017. – С. 33
17. Щурина С. исследование денежных потоков транспортной компании Финансы и кредит, том 23. – №. 24 – 2017. – С. 1439