

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО И ИХ ВЛИЯНИЕ НА УПРАВЛЕНЧЕСКУЮ ОТЧЕТНОСТЬ ЗАСТРОЙЩИКОВ

Е. Л. Можина

Московский гуманитарно-экономический университет,
Москва, Россия

По совокупности изменений, происходящих за последние годы в жилищном строительстве Российской Федерации, можно отметить волатильность ряда показателей отрасли при сохранении общей динамики ее роста. Развитие отрасли жилищного строительства России является важным для экономики в рамках реализации федерального проекта «Формирование комфортной городской среды». Для целей своевременного и полного анализа ведения хозяйственной деятельности застройщики за последние более десяти лет все чаще используют управленческую отчетность, составленную на основе требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Указанная управленческая отчетность позволяет застройщику получать необходимую информацию в короткие сроки в целом по группе компаний, что необходимо для проведения диагностики основной деятельности руководством застройщика, особенно в период изменений в смежных процессах. Положения МСФО ежегодно обновляются, совершенствуются. Данные изменения требуют проведения анализа методических аспектов и оценки наличия или отсутствия их влияния на методику формирования управленческой отчетности застройщиков, в связи с чем данное исследование является актуальным. Исследование состоит из двух этапов. В первой части подтверждается гипотеза влияния методических аспектов положений МСФО на методику подготовки управленческой отчетности строительных организаций-застройщиков. Для проведения проверки гипотезы проводится сопоставление различных данных в нескольких направлениях: степень изученности темы в научной литературе, наблюдения экспертов на практике за особенностями адаптации и интеграции положений МСФО в Российской Федерации с момента их появления до настоящего времени. В итоге была подтверждена гипотеза влияния положений МСФО на методику формирования управленческой отчетности. Во второй части исследования приводится перечень методических аспектов положений МСФО, классифицированных респондентами опроса по различным признакам, в том числе новые, находящиеся в процессе внедрения в методику формирования управленческой отчетности застройщиков, и устоявшиеся. Также указывается перечень факторов, оказавших воздействие на процесс влияния положений МСФО на методику формирования управленческой отчетности, обозначены длительность их воздействия, цикличность процесса внедрения, адаптации и утверждения методических аспектов положений МСФО в качестве устоявшихся. Основные результаты настоящего исследования помогают выявить влияние положений МСФО на управленческую отчетность застройщиков, а также установить перечень методических аспектов положений МСФО с классификацией их по различным направлениям, в том числе для целей своевременного ее обновления и совершенствования.

Ключевые слова: управленческая отчетность строительных организаций, жилищное строительство, инвестиционная привлекательность.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ISFA PROVISIONS AND THEIR IMPACT ON MANAGERIAL ACCOUNTING OF DEVELOPERS

Elena L. Mozhina

Moscow University of Humanities and Economics, Moscow, Russia

On the basis of all the changes that took place in housing construction of the Russian Federation during the previous years, we can point out volatility of some industry indicators while general dynamics of its grows remains.

The development of housing construction industry in Russia is essential for economy within the frames of the federal project 'Building Comfortable Urban Environment'. To provide timely and full analysis of their economic activities developers during the last decade more and more often use managerial accounting made up on the basis of the requirement of the International Standards of Finance Accounting (ISFA). The mentioned managerial accounting gives developer an opportunity to get necessary information within a short period of time in general for the group of companies, which is essential to diagnose key activity by developer top-management, especially in times of changes in related processes. ISFA provisions are renewed every year and upgraded. These changes require analysis of methodological aspects and estimation of their impact or its absence on methodology of shaping managerial accounting of developers, which explains topicality of the research. The research includes 2 stages. The 1st section confirms the hypothesis of the impact of methodological aspects of ISFA provisions on methodology of preparing managerial accounting of organizations-developers. To verify the hypothesis comparison of different information in a number of lines is carried out: the degree of the topic study in academic literature, experts' practical observation of specificities of adaptation and integration of ISFA provisions in the Russian Federation after their arising till the present moment. As the result the hypothesis was confirmed about the impact of ISFA provisions on methodology of shaping managerial accounting. The 2nd section of the research gives a list of methodological aspects of ISFA provisions, classified by survey respondents by different signs, including both new ones that are being introduced right now in methodology of shaping managerial accounting of developers and establishes ones. At the same time a list of factors influencing the process of ISFA provisions impacting on methodology of shaping managerial accounting was put forward as well as duration of their impact, cyclic nature of the process of introduction, adaptation and approval of methodological aspects of ISFA provisions as established ones. The key findings of the research can help identify impact of ISFA provisions on managerial accounting of developers and identify a list of methodological aspects of ISFA provisions with classification by different lines, including necessary for its timely renewal and upgrading.

Keywords: managerial accounting of construction organizations, housing construction, investment appeal.

Введение

Отрасль жилищного строительства активно развивается за последние несколько лет¹ реализации государственных проектов², преодолевая различные сложности: пандемию коронавируса, усиление санкционного давления на российские компании со стороны зарубежных стран, поиск и замену иностранных поставщиков на российских, поиск отечественных аналогов оборудования и материалов, недостаток трудовых ресурсов и рост ключевой ставки в 2024 г. Несмотря на перечисленные трудности последних пяти лет отрасли жилищного строительства в Российской Федерации, в 2023 г. было зафиксировано увеличение количества застройщиков³.

Основным практическим инструментом для застройщиков, позволяющим провести анализ основной деятельности по возведе-

нию объектов жилищного строительства, выступает управленческая отчетность, поэтому рассмотрение методических аспектов, влияющих на методику формирования управленческой отчетности, важно непрерывно исследовать и разносторонне изучать для своевременного ее обновления, особенно в период волатильности строительной отрасли. Порядок формирования управленческой отчетности законодательно не закреплён, но может быть стандартизирован и унифицирован в экономическом субъекте на основании поступающих требований от внешних пользователей отчетности (кредитных учреждений, финансовых организаций) о предоставлении отчетности, соответствующей положениям МСФО.

Стоит отметить, что с 2018 г. для улучшения инвестиционной привлекательности отрасли жилищного строительства и повышения прозрачности ведения деятельности строительных организаций-застройщиков на законодательном уровне были введены требования о публичном размещении застройщиками проектной документации в Единой информационной

¹ URL: <https://www.minstroyrf.gov.ru/trades/zhilishnaya-politika/8/> (дата обращения: 06.06.2024).

² URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_319514/ (дата обращения: 10.05.2024).

³ URL: <https://www.cian.ru/novosti-za-god-kolichestvo-zastrojshikov-v-rossii-vyroslo-na-8-330265/> (дата обращения: 06.06.2024).

системе жилищного строительства (ЕИСЖС)¹.

Потребности экономических субъектов в составлении управленческой отчетности на основе методических аспектов положений МСФО базируются на отсутствии информации о деятельности группы компаний застройщика, к которой относится соответствующая строительная организация, в ЕИСЖС до ввода объекта жилищного строительства в эксплуатацию. Управленческая отчетность, составленная с применением метода полной консолидации компаний, источником которого являются положения МСФО, содержит полную информацию о финансовом состоянии группы компаний строительной организации-застройщика, в которую они включены, при этом данная консолидированная информация отсутствует в бухгалтерской отчетности отдельного застройщика.

Проблемой исследования является отсутствие унифицированных стандартов, методик по составлению управленческой отчетности застройщиками, что способствует применению различных методических аспектов при ее формировании. Актуальность исследованию придают ежегодные изменения и совершенствования положений МСФО, требующие от экономических субъектов синхронного их осмысления для целей применения в методике подготовки управленческой отчетности с обоснованием каждого такого изменения.

Цель исследования – выявление базовых методических аспектов положений МСФО, повлиявших на формирование управленческой отчетности застройщиков. Источниками исследования выступают научные труды ученых, исследователей, а также результаты проведенного опроса среди экспертов.

В рамках настоящего исследования были решены следующие задачи:

– проведен обзор научной литературы согласно цели исследования;

– сформирован перечень базовых методических аспектов положений МСФО, повлиявших на методику формирования управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков.

Методы исследования

В рамках проведения исследования применялась комбинация научных методов.

Для понимания степени изученности вопросов влияния методических аспектов положений МСФО на методику формирования управленческой отчетности застройщиков использовался метод обзора научных трудов ученых, исследователей за период с даты появления МСФО по настоящее время – ноябрь 2024 г.

Принимая во внимание интенсивность изменений в положениях МСФО за последние 15 лет, стоит отметить, что имеющиеся научные исследования в части выделения актуализированных методических аспектов положений МСФО представляют собой описание общих подходов без детализации и рассмотрения отдельных аспектов, причин влияния на методику формирования управленческой отчетности.

В период появления МСФО в России с 2004 по 2012 г. сразу несколько ученых обозначили наличие проблем внедрения МСФО как на практике, так и на законодательном уровне, среди которых В. Э. Керимов [5], О. А. Агеева и А. Л. Ребизова [1].

В научной литературе российские ученые описывают использование принципов МСФО при подготовке управленческой отчетности: в 2010 г. – Н. Г. Гаджиев, Т. Н. Гаджиев, И. А. Шанавазов [2], в 2011 г. – И. А. Слободняк [11], в 2012 г. – Н. А. Ковалева [7], Н. А. Заводсков [3]. Они указывают только три основных принципа МСФО в качестве взаимосвязи влияния на управленческую отчетность. В 2011 г. А. Р. Закирова [4] указывала, что положения МСФО имеют преимущества и могут послужить основой формирования управленческой отчетности, но не детализирует их. В связи с обновлением МСФО на еже-

¹ URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51038/ (дата обращения: 07.05.2024).

годной основе до настоящего времени данные исследования требуют постоянного обновления и систематизации информации для выделения базовых методических аспектов положений МСФО, устоявшихся либо находящихся в процессе адаптации.

Крайне мало встречается научных исследований в области учета и формирования отраслевой управленческой отчетности застройщиков. Отраслевые особенности в целом без детализации при подготовке управленческой отчетности в научной литературе отмечают сразу несколько исследователей: Е. С. Косоногова и Д. Б. Крылов обозначили тенденции развития отраслевой управленческой отчетности [9]; О. А. Степанова и В. А. Пискунов [13] исследовали необходимость учета отраслевых особенностей при формировании управленческой отчетности; Д. Д. Коваленко [8] рассмотрел увеличение влияния отраслевых аспектов на управленческую отчетность, но он также не перечислил их в разрезе по отраслям.

Для выявления практических особенностей адаптации и интеграции положений МСФО с момента их появления до настоящего времени был проведен опрос с 21 августа по 23 ноября 2024 г. Опрос проводился среди экспертов в области управленческого учета, имеющих опыт подготовки управленческой отчетности более 20 лет. Технически опрос проводился с использованием инструментария Google-форм. Анкета опроса содержала 14 вопросов с предложенными вариантами ответов, разделенных на два раздела. В первом разделе были вопросы в части определения мнения экспертов по выявлению влияния положений МСФО на методику подготовки управленческой отчетности экономического субъекта, в том числе застройщика. Во втором разделе были вопросы в части систематизации методических аспектов положений МСФО, повлиявших на формирование управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе за-

стройщиков, с выделением их по различным признакам.

Результаты исследования

Исходя из обзора научных исследований в части анализа степени изученности методических аспектов положений МСФО, влияющих на формирование управленческой отчетности и практики их применения, можно отметить, что:

- за последние годы российские исследователи [2; 3; 7; 11] в основном описывают принципы положений МСФО без дополнительной отраслевой детализации их влияния на методику формирования управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков;
- за период с начала официального введения МСФО в 2011 г. в Российской Федерации российские исследователи обобщенно обозначали положения МСФО в качестве направления развития методов формирования управленческой отчетности [4], проблемы применения МСФО [1; 5], но не указывали перечень базовых методических аспектов положений МСФО;
- имеющиеся исследования не систематизированы в качестве перечня устоявшихся методических аспектов положений МСФО, повлиявших на методику формирования управленческой отчетности, а также находящихся в процессе их установления.

Под методическими аспектами положений МСФО, повлиявших на методику формирования управленческой отчетности, мы понимаем набор методов, принципов, иных подходов к учету, представленных в положениях МСФО, интегрированных в методику формирования управленческой отчетности экономического субъекта на постоянной основе за период с даты появления МСФО до настоящего времени.

За время проведения опроса были получены ответы от 24 экспертов, среди которых имеются доктора и кандидаты экономических наук, преподаватели экономических дисциплин высших учебных за-

ведений, эксперты с опытом работы более 20 лет в строительной отрасли в области подготовки управленческой отчетности: финансовые директора, финансовые менеджеры, главные бухгалтеры, аудиторы, в том числе аудиторы крупных аудиторских независимых организаций. Данная выборочная совокупность респондентов опроса обоснована наличием у экспертов теоретического и практического опыта формирования методики по подготовке управленческой отчетности экономических субъектов, включая непосредственную подготовку управленческой отчетности, в том числе экономических субъектов строительной отрасли.

На основании выполненного обзора научных исследований, а также проведенного опроса можно систематизировать полученные данные по разным направлениям оценок для проведения разностороннего их анализа.

По результатам ответов респондентов на вопросы первого раздела анкеты выяснилось, что 90,9% опрошенных считают, что положения МСФО повлияли на методику формирования управленческой отчетности экономического субъекта (рис. 1).

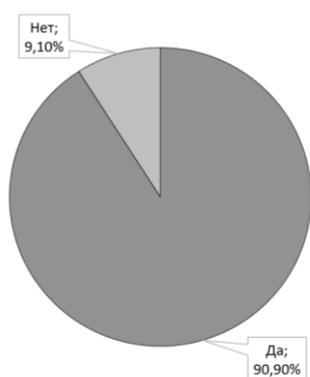


Рис. 1. Оценка влияния методических аспектов положений МСФО на формирование управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков

Пояснением к данному результату опроса может быть тот факт, что не все респонденты могут связать влияние положений МСФО с методикой подготовки

управленческой отчетности, позиционируя их иным образом.

На основании результатов ответов респондентов на вопросы второго раздела анкеты были сформированы методические аспекты положений МСФО, которые, по мнению респондентов, повлияли на методику формирования управленческой отчетности (таблица).

Перечень базовых методических аспектов положений МСФО, повлиявших на формирование управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков*

Методический аспект	Источник	Год появления источника
Принцип начисления	IAS 1	2001
Принцип преобладания экономической сути над юридической формой	Концептуальные основы	2010
Метод учета приобретения дочерней компании	IFRS 3	2004
Метод расчета эффективной доли участия	IAS 28	2000
Классификация справедливой стоимости и методы ее определения	IFRS 13	2011
Метод долевого участия	IFRS 3	2004
Подход к проведению тестирования на обесценение активов	IAS 36	1998
Подход к учету выручки, в том числе с использованием эскроу-счетов	IFRS 15	2014
Метод расчета эффективной ставки процента	IFRS 9	2010

* Составлено на основе результатов проведенного опроса и законодательства Российской Федерации: – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/ (дата обращения: 03.10.2024).

Перечисленные методические аспекты эксперты отнесли к базовым, устоявшимся и находящимся в процессе адаптации и совершенствования к текущей дате.

Респонденты выделили следующие методические аспекты положений МСФО, которые они впервые применили при подготовке управленческой отчетности экономического субъекта: метод учета приобретения дочерней компании – 61,5%; принцип начисления – 15,4%; подход к учету выручки, в том числе с использованием эскроу-счетов – 7,7% (рис. 2).

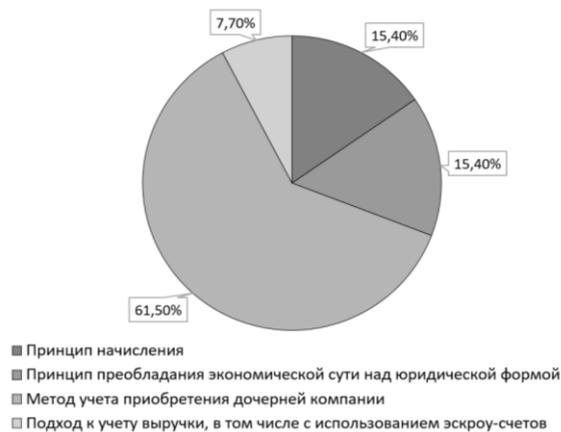


Рис. 2. Оценка влияния методических аспектов положений МСФО, впервые примененных экспертами

Также респонденты указали следующие методические аспекты положений МСФО в качестве устоявшихся: принцип начисления – 53,8%; принцип преобладания экономической сути над юридической формой – 23,1%; метод учета приобретения дочерней компании – 15,4% (рис. 3).

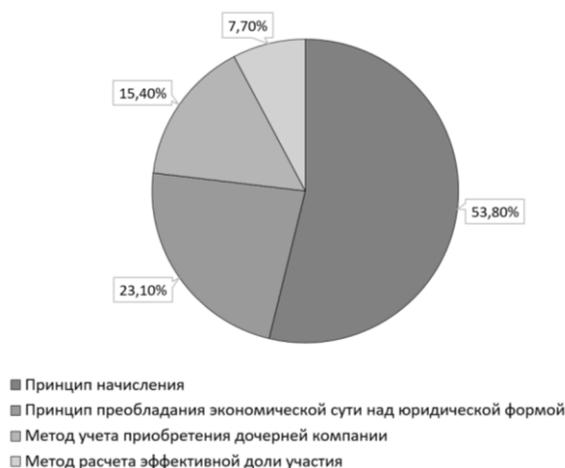


Рис. 3. Оценка устоявшихся методических аспектов положений МСФО

Выбор респондентами принципа начисления можно объяснить тем, что он является приоритетным, базовым, обеспечивающим полноту отражения хозяйственных операций в управленческой отчетности экономического субъекта. При этом ведение учета кассовым методом на основе требований МСФО неприемлемо, так как он прежде всего не обеспечивает полноты отражения обязательств в управленческой отчетности экономического субъекта.

До появления принципа начисления в России в начале 2000-х гг. существовал подход преимущественного формирования управленческой отчетности с использованием кассового метода, который не отражал те хозяйственные операции, которые не были полностью оплачены. На тот момент в России существовал метод по отгрузке. Метод начисления подразумевал не только отражение хозяйственных операций на основании первичных документов, но также и начисление на основании расчетов, предполагая, что документ поступит позже закрытия.

Также новшеством в начале 2000-х гг. было то, что применение метода начисления в качестве инструмента сокращения сроков подготовки управленческой отчетности стали использовать экономические субъекты при отсутствии первичных документов на отчетную дату или дату формирования управленческой отчетности. Об этом заявляли в своих научных трудах многие ученые [3; 11].

Застройщики начисляют выручку за отчетный период по объекту строительства пропорционально его проценту готовности на отчетную дату, а расходы – пропорционально проданным за отчетный период площадям объекта строительства. Данные условия застройщики закрепляют в учетной политике в соответствии с МСФО. Также застройщики начисляют резерв на гарантийный ремонт, на ожидаемые расходы по завершении объекта жилищного строительства. Обеспечение полноты

управленческой отчетности – главное преимущество принципа начисления.

Принцип преобладания экономической сути над юридической формой применяют на практике с момента появления положений МСФО, поэтому респонденты отнесли его к устоявшимся.

На момент появления в начале 2000-х гг. МСФО в Российской Федерации метода консолидации компаний не было. Действовал приказ в период с даты подготовки отчетности за 2011 г. до 31 декабря 2015 г., который утратил силу с 1 января 2016 г. Данный приказ включал методические рекомендации по составлению сводной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, имеющего филиалы, и не был предназначен для консолидации нескольких независимых юридических лиц. Поэтому метод полной консолидации, представленный в положениях МСФО, позволяющий консолидировать не только данные материнской и дочерней организаций, но и данные нескольких дочерних, внучатых и прочих контролируемых компаний, расширил возможности методики составления консолидированной управленческой отчетности, в том числе застройщиков.

При этом противопоставлением устоявшимся методическим положениям, по мнению респондентов, являются аспекты, находящиеся в настоящий момент в процессе адаптации и совершенствования, среди которых учет выручки, в том числе с использованием эскроу-счетов (61,5%); применение справедливой стоимости (15,4%); применение расчета эффективной ставки процента (15,4%) (рис. 4).

Также среди совершенно новых методических аспектов респонденты обозначили новые требования положений МСФО, которые появились в 2024 г. в качестве нововведения МСФО о необходимости распределения доходов и расходов экономического субъекта по трем видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой (менее 1%), которые должны

быть представлены во всех четырех основных формах отчетности.



Рис. 4. Оценка методических аспектов положений МСФО, находящихся в процессе адаптации и совершенствования

После внедрения IFRS 15¹ в 2015 г. экономические субъекты стали активно применять пятиступенчатую модель учета выручки. Застройщики ее также применяют, детализируя до уровня дольщика, договора долевого участия (ДДУ) с признанием в отчетном периоде суммы выручки, соответствующей степени готовности на определенную отчетную дату объекта жилищного строительства, возведение которого является обязательством застройщика согласно ДДУ. В связи с появлением различных видов расчетов между дольщиками и застройщиками методические аспекты признания выручки на основе требований МСФО для формирования управленческой отчетности адаптируются к новым условиям взаиморасчетов.

Метод признания выручки с применением в расчетах эскроу-счетов находится в процессе адаптации и совершенствования [6].

Активная практика использования справедливой стоимости вместе с уровнем ее иерархии стала применяться после по-

¹ URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/ (дата обращения: 03.10.2024).

явления в 2015 г. IFRS 13¹. Экономические субъекты стараются больше применять в учете наблюдаемые исходные данные первого и второго уровней иерархии и менее – ненаблюдаемые при подготовке управленческой отчетности на основе требований МСФО, так как в первую очередь указанный подход повышает достоверность отчетности по существенным хозяйственным операциям, выполненным в отчетном периоде. Данный аспект применяется к экономическим субъектам, имеющим большой пакет инвестиций.

Инвестиции в дочерние строительные организации при формировании консолидированной управленческой отчетности полностью элиминируются. По остальным статьям управленческой отчетности преобладают финансовые инструменты, относящиеся к третьему уровню иерархии.

Дисконтирование денежных потоков, а также расчет процентных ставок по привлеченному финансированию до появления МСФО в начале 2000-х гг. в Российской Федерации при подготовке управленческой отчетности в большинстве компаний никто не применял. Когда кредитные учреждения и финансовые институты указывали в договоре с организацией одну ставку процента, а дополнительно вводили несколько комиссий, то становилось понятно, что полная стоимость полученного кредита или займа отличается от ставки процента, указанной в договоре. Активно пересчет кредитов организациями, в том числе застройщиками, стал применяться только ближе к дате утверждения МСФО в качестве нормативно-правовых актов в Российской Федерации. В настоящее время расчет эффективной процентной ставки активно применяется в экономических субъектах с использованием разных не-унифицированных алгоритмов расчета. В связи с этим имеется необходимость совершенствования расчета эффективной процентной ставки при определении

справедливой стоимости финансовых инструментов. Строительные организации-застройщики получают финансирование от кредитных учреждений в виде целевого кредитования с подразделением на транши, по которым выплачиваются различные комиссии кредитору, предусмотренные кредитным договором. Чаще всего комиссию за резервирование траншей застройщики относят к дополнительным затратам по привлеченным целевым кредитным средствам по соответствующему траншу, включая ее в расчет эффективной процентной ставки. В связи с ростом привлекаемого целевого финансирования по возведению объектов жилищного строительства данный подход является актуальным и будет совершенствоваться.

Респонденты выделили методические аспекты положений МСФО, существенным образом повлиявшие на подготовку управленческой отчетности экономического субъекта, среди которых метод учета приобретения дочерней компании – 69,2%; принцип преобладания экономической сути над юридической формой – 15,4%; принцип начисления – 7,7%; метод расчета эффективной ставки процента – 7,7% (рис. 5).



Рис. 5. Оценка методических аспектов положений МСФО, существенным образом повлиявших на подготовку управленческой отчетности экономического субъекта

¹ URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/ (дата обращения: 03.10.2024).

Принцип преобладания экономической сути над юридической формой был особенно актуальным в период с 2000 по 2012 г., когда было большое количество хозяйственных операций, оформленных иначе, чем их реальная экономическая суть. Поэтому респонденты отметили его существенное влияние на формирование управленческой отчетности. Данной особенностью отличалась и строительная отрасль.

По мере усиления налогового контроля, в том числе при возврате НДС из бюджета, деофшоризации экономики, введении санкций западными партнерами и поиске отечественных поставщиков, а также внедрении ряда аналогичных мер, количество хозяйственных операций, юридически оформленных отлично от их экономической сути, стало значительно меньше, что повлияло на снижение активного применения указанного принципа на практике. Данный принцип закрепился среди принципов подготовки управленческой отчетности и появляется в момент необходимости анализа нестандартных хозяйственных операций и их отражения.

Респонденты опроса обозначали методические аспекты положений МСФО, которые потребовали наибольших усилий для их практического внедрения (рис. 6): подход к учету выручки, в том числе с использованием эскроу-счетов, – 30,8%; расчет эффективной ставки процента – 30,8%; проведение тестирования на обесценение активов – 23,1%.

Также респонденты отметили методические аспекты, которые не потребовали больших усилий при их практическом внедрении: принцип начисления – 28%; принцип преобладания экономической сути над юридической формой – 12%.

Респонденты указали следующие методические аспекты положений МСФО, сложные в применении на практике при подготовке управленческой отчетности (рис. 7): проведение тестирования на обесценение активов – 54,5%; расчет эффективной доли участия – 18,2%;

расчет эффективной ставки процента – 18,2%.

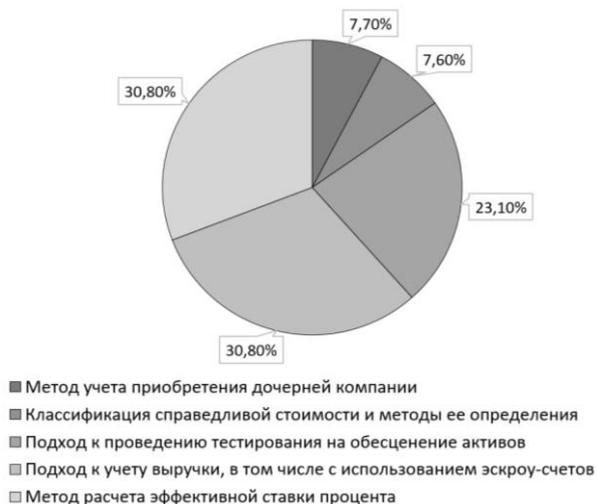


Рис. 6. Оценка методических аспектов положений МСФО, потребовавших наибольших усилий для практического внедрения в методику формирования управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков



Рис. 7. Оценка методических аспектов положений МСФО, наиболее сложных в применении на практике у экономических субъектов

До появления МСФО в Российской Федерации не выдвигалось суждение, что актив экономического субъекта может быть обесценен при подготовке управленческой отчетности и в отчетности будет признан убыток от его обесценения. Существовало понимание, что актив имеет надежную

стоимость, которая может только увеличиваться, но никак не уменьшаться (за исключением остаточной стоимости). Подготовка финансовых моделей для проведения тестирования на обесценение объектов инвестиционной собственности, к которой некоторые застройщики относят затраты по приобретенным земельным участкам для жилищного строительства, требует знаний отрасли, информации о проекте строительства (площадь по видам площадей, привлеченное финансирование, планы по реализации объектов и пр.), ставки дисконтирования.

Каждый проект жилищного строительства уникален, и при построении финансовой модели проекта необходимо учесть все его нюансы для достоверного проведения тестирования на обесценение активов. Учитывая волатильность отрасли за последние пять лет, указанный методический аспект обновляется и совершенствуется до настоящего времени.

При наличии многоуровневых схем владения компаниями до появления МСФО не было установленного порядка определения эффективной доли владения, и все в расчетах применяли прямые доли владения. Применяемый подход к учету контролируемых компаний согласно прямым долям владения является некорректным, так как прямая доля владения дочерней компанией, например, может составлять 80%, а доля дочерней компании во владении внучатой компанией – 25%. Таким образом, эффективная доля владения внучатой компании у материнской компании будет равна 20% как произведение долей владения материнской и дочерней компаниями ($80 \cdot 25$). Применение эффективной доли владения позволило корректно применять метод консолидации, а именно метод полной консолидации для дочерних компаний, над которыми у материнской компании был полный контроль, или метод долевого участия в компаниях, при котором материнская компания только оказывала влияние. Принимая во внимание, что корпоративные схемы

владения в строительных группах, в которые входят застройщики, разветвленные, необходим подход к расчету эффективной доли владения для таких групп.

По мнению респондентов, без допущений на практике применялись следующие методические аспекты: принцип начисления – 58,3%; метод расчета эффективной доли участия – 33,3% (рис. 8), а с допущениями – методические аспекты учета приобретения дочерних компаний – 36,4%; подход к проведению тестирования на обесценение активов – 27,3% (рис. 9).

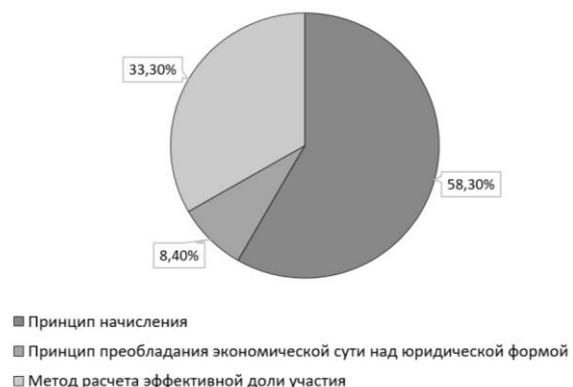


Рис. 8. Оценка методических аспектов положений МСФО, применяемых на практике без допущений



Рис. 9. Оценка методических аспектов положений МСФО, применяемых на практике с допущениями

Аналогично методу полной консолидации метод учета инвестиций в компании, где материнская организация не имеет

контрольный пакет, но может влиять на деятельность данной компании, не существовал до появления МСФО. Представленный метод позволяет рассчитать стоимость инвестиции и ее изменение за отчетный период. Данный метод также позволяет экономическим субъектам включать такие инвестиции в консолидированную управленческую отчетность, в том числе застройщика.

Респонденты обозначили, что не применяли либо редко применяли на практике следующие методические аспекты положений МСФО: тестирование на обесценение активов – 24%; принцип преобладания экономической сути над юридической формой – 11%.

Факт редкого проведения тестирования на обесценение активов объясняется тем, что на практике существуют компании, индикаторы признаков обесценения по активам которых не выявляются при их предварительном анализе, а поэтому полноценное тестирование на обесценение активов в данном экономическом субъекте не проводится.

Редкое использование принципа преобладания экономической сути над юридической формой означает, что к настоящему времени юридическое оформление договоров преобразовалось по сравнению с их формированием в начале 2000-х гг. и полностью соответствует их экономической сути.

По мнению респондентов, сложными в применении являются следующие методические аспекты положений МСФО при подготовке управленческой отчетности застройщиков (рис. 10): проведение тестирования на обесценение активов – 54,5%; применение подходов к учету выручки, в том числе с использованием эскроу-счетов – 18,2%; расчет эффективной доли участия – 18,2%; применение классификации справедливой стоимости и методов ее определения – 9,1%.

Проведение тестирования на обесценение активов экономического субъекта – это процесс, требующий привлечения ком-

плексной информации о проекте строительства, планах реализации объектов или получении доходов от его использования иным образом, расходов на его содержание.



Рис. 10. Оценка методических аспектов положений МСФО, сложных, по мнению экспертов, в применении на практике у застройщиков и требующих совершенствования

На практике при проведении данной процедуры вводят допущения при формировании финансовой модели с указанием доходов, расходов, процентных ставок, свойственных отрасли экономического субъекта, а также намерениям руководства экономического субъекта.

Обязанность применения положений МСФО при подготовке управленческой отчетности отсутствует, но, как точно указывает В. Смирнов, «сегодня перед предприятиями стоит важнейшая задача – быть эффективными в настоящем и одновременно адаптироваться к будущему» [12. – С. 61]. Поэтому добровольное применение положений МСФО при подготовке управленческой отчетности в большей части стоит рассматривать как стратегию управления изменениями в рамках важного процесса экономического субъекта – подготовки управленческой отчетности. В Российской Федерации к моменту появления МСФО аналогичных либо сопоставимых положений подготовки консолидированной отчетности не было.

Результаты опроса показали, что толчком к применению методических аспектов положений МСФО при подготовке управленческой отчетности экономического субъекта послужили требования внешних кредиторов – 72,7%. Респонденты также обозначили перечень других факторов, повлиявших на практическое применение требований МСФО при подготовке управленческой отчетности экономическими субъектами (рис. 11).



Рис. 11. Оценка перечня факторов, повлиявших на практическое применение методических аспектов положений МСФО

Ответ экспертов поясняется тем, что в период с начала 2000-х гг. и распространения МСФО в Российской Федерации наиболее крупные финансовые институты, кредитные учреждения начали запрашивать у застройщиков отчетность, сформированную на основе требований МСФО. В связи с этим экономические субъекты вынуждены были внедрить в свои учетные системы по подготовке управленческой отчетности методические аспекты положений МСФО, в последующем своевременно обновляя и дополняя их.

Респонденты обозначили положительно повлиявшие методические аспекты положений МСФО на управленческую отчетность экономического субъекта, среди которых основным указали метод учета приобретения дочерней компании – 72,7%, а

также учет выручки, в том числе с использованием эскроу-счетов, – 18,2% и принцип начисления – 9,1% (рис. 12).



Рис. 12. Оценка положительно повлиявших методических аспектов положений МСФО на формирование управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков

При этом эксперты отметили методические аспекты положений МСФО, отрицательно повлиявшие на формирование управленческой отчетности экономических субъектов (рис. 13), среди которых эксперты выделили основной аспект – подход к проведению тестирования на обесценение активов – 90,9%.



Рис. 13. Оценка отрицательно повлиявших методических аспектов положений МСФО на формирование управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков

Эксперты отметили редко применяемые на практике методические аспекты положений МСФО при формировании управленческой отчетности (рис. 14), среди которых отметили принцип преобладания экономической сути над юридической формой – 58,3%; подход к проведению тестирования на обесценение активов – 41,7%.

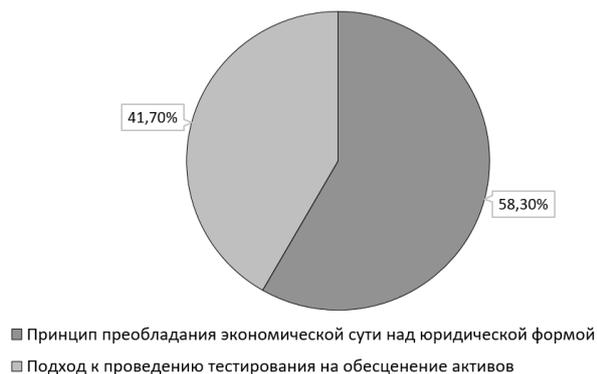


Рис. 14. Оценка редко применяемых методических аспектов положений МСФО при формировании управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков

Данный факт можно обосновать тем, что хозяйственные операции и их экономическая суть не отличаются от условий, прописанных в договоре. При отсутствии индикаторов обесценения активов экономического субъекта тестирование на обесценение активов не проводится экономическими субъектами, а при наличии индикаторов обесценения активов проводится один раз в год.

Дополнительно стоит отметить, что требования стандартов МСФО прошли цепочку уровней принятия нововведений, практической апробации и их утверждения на уровне практического применения в качестве устоявшихся правил формирования отчетности, которых ранее в Российской Федерации не существовало.

Методические основополагающие аспекты положений МСФО, введенные в методику формирования управленческой отчетности экономических субъектов в начале 2000-х гг. и вводимые на протяже-

нии последних более двадцати лет, применяются и в настоящее время. Данный процесс не останавливается и постоянно совершенствуется вместе с положениями обновляемых стандартов МСФО.

По новым изменениям МСФО в совокупности с требованиями законодательства Российской Федерации и особенностями отрасли жилищного строительства формируются новые тенденции, которые в последующем также станут устоявшимися правилами формирования управленческой отчетности с учетом методических аспектов МСФО. К данным новым тенденциям можно отнести учет капитализированных процентов для целей формирования управленческой отчетности на основе методических аспектов МСФО, которые в настоящее время разными застройщиками применяются по-разному [10], а также учет расчетов застройщиков с дольщиками с использованием эскроу-счетов [6].

Результаты проведенного опроса подтвердили гипотезу влияния методических аспектов положений МСФО на методику подготовки управленческой отчетности строительных организаций-застройщиков, установили факторы влияния применения требований МСФО, позволили сформировать перечень базовых методических аспектов положений МСФО, повлиявших на формирование управленческой отчетности экономических субъектов, в том числе застройщиков.

Обсуждение

Полученные результаты соответствуют поставленной цели исследования.

Ограничением исследования является непубличность учетной политики экономических субъектов, в том числе застройщиков, для целей формирования управленческой отчетности, что исключает возможность ее сопоставления с экономическими субъектами одной отрасли.

Полученные результаты исследования имеют теоретическое и практическое значение для внутренних и внешних пользователей управленческой отчетности эконо-

номических субъектов. Информация о перечне методических аспектов положений МСФО, влияющих на методику формирования управленческой отчетности, теоретически и практически полезна как внутренним пользователям для анализа вновь появляющихся методических аспектов положений МСФО и своевременного обновления и совершенствования учетной политики, так и для внешних пользователей с целью понимания наполнения предоставляемой управленческой отчетности экономического субъекта. Перечисленные в таблице методические аспекты положений МСФО респонденты опроса отнесли к базовым аспектам формирования управленческой отчетности экономического субъекта, в том числе застройщика, но при этом указали ряд аспектов, устоявшихся или находящихся в процессе адаптации.

Заключение

Результаты настоящего исследования подтверждают указанную гипотезу – влияние методических аспектов положений МСФО на методику формирования управленческой отчетности строительных организаций-застройщиков.

В силу соблюдения принципов последовательности и тождественности строительным организациям-застройщикам особенно важно сохранять и совершенствовать методические аспекты положений МСФО, применяемые при подготовке управленческой отчетности, в том числе для полного и своевременного проведения анализа деятельности застройщиков по возведению объектов жилищного строительства и принятия необходимых мер с целью урегулирования рисков применения неактуализированных методических аспектов положений МСФО.

Список литературы

1. Агеева О. А., Ребизова А. Л. Переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): проблемы теории и практики // Вестник университета. – 2012. – № 3. – С. 10–15.
2. Гаджиев Н. Г., Гаджиев Т. Н., Шанавазов И. А. Формирование управленческой отчетности с использованием принципов МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 10 (142). – С. 19–23.
3. Заводсков Н. А. Формирование управленческой отчетности с использованием принципов МСФО // Colloquium-Journal. – 2019. – № 23-6 (47). – С. 36–39.
4. Закирова А. Р. МСФО – основа построения системы управленческого учета // Современные аспекты экономики. – 2011. – № 9 (169). – С. 95–98.
5. Керимов В. Э. Проблемы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в российской учетной практике // Консультант директора. – 2004. – № 11. – С. 8–12.
6. Керимов В. Э., Можина Е. Л. Совершенствование методики расчета и учета эффекта эскроу застройщиками на основе требований МСФО // Экономические системы. – 2024. – Т. 17. – № 3. – С. 96–111.
7. Ковалева Н. А. Внутренняя управленческая отчетность и МСФО: сходство и различия принципов построения // Учет и статистика. – 2012. – № 2 (26). – С. 22–27.
8. Коваленко Д. Д. Управленческий учет и МСФО: особенности формирования управленческой отчетности на основе МСФО // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2024. – Т. 8. – № 6 (147). – С. 83–90.
9. Косоногова Е. С., Крылов Д. Б. Развитие отраслевой управленческой отчетности // Московский экономический журнал. – 2017. – № 4. – С. 47.
10. Можина Е. Л., Керимов В. Э. Анализ и диагностика методических подходов к учету капитализированных затрат по займам на основе требований МСФО в управ-

ленческой отчетности застройщиков // Экономические системы. – 2024. – Т. 17. – № 3. – С. 112–124.

11. Слободняк И. А. Использование принципов МСФО в качестве методологии формирования учетно-аналитической информации внутренней бухгалтерской управленческой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 3 (153). – С. 16–27.

12. Смирнов В. Сущность и формы изменений. Пути повышения управляемости изменениями // Финансовая жизнь. – 2012. – № 3. – С. 61–71.

13. Степанова О. А., Пискунов В. А. Внедрение МСФО в практику строительных компаний // Проблемы совершенствования организации производства и управления промышленными предприятиями : межвузовский сборник научных трудов. – 2017. – № 2. – С. 196–200.

References

1. Ageeva O. A., Rebizova A. L. Perekhod na mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti (MSFO): problemy teorii i praktiki [Transition to International Financial Reporting Standards (IFRS): Problems of Theory and Practice]. *Vestnik universiteta* [Bulletin of the University], 2012, No. 3, pp. 10–15. (In Russ.).

2. Gadzhiev N. G., Gadzhiev T. H., Shanavazov I. A. Formirovanie upravlencheskoy otchetnosti s ispolzovaniem printsipov MSFO [Formation of Management Reporting Using the Principles of IFRS]. *Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet* [International Accounting], 2010, No. 10 (142), pp. 19–23. (In Russ.).

3. Zavodskov N. A. Formirovanie upravlencheskoy otchetnosti s ispolzovaniem printsipov MSFO [Formation of Management Reporting Using the Principles of IFRS]. *Colloquium-Journal*, 2019, No. 23-6 (47), pp. 36–39. (In Russ.).

4. Zakirova A. R. MSFO – osnova postroeniya sistemy upravlencheskogo ucheta [IFRS – the Basis for Building a Management Accounting System]. *Sovremennyye aspekty ekonomiki* [Modern Aspects of the Economy], 2011, No. 9 (169), pp. 95–98. (In Russ.).

5. Kerimov V. E. Problemy vnedreniya mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti v rossiyskoy uchetnoy praktike [Problems of Implementation of International Financial Reporting Standards in Russian Accounting Practice]. *Konsultant direktora* [Consultant to the Director], 2004, No. 11, pp. 8–12. (In Russ.).

6. Kerimov V. E., Mozhina E. L. Sovershenstvovanie metodiki rascheta i ucheta effekta eskrou zastroyshchikami na osnove trebovaniy MSFO [Improving the Methodology for Calculating and Accounting for the Escrow Effect by Developers Based on the Requirements of IFRS]. *Ekonomicheskie sistemy* [Economic Systems], 2024, Vol. 17, No. 3, pp. 96–111. (In Russ.).

7. Kovaleva N. A. Vnutrennyaya upravlencheskaya otchetnost i MSFO: skhodstvo i razlichiya printsipov postroeniya [Internal Management Reporting and IFRS: Similarities and Differences in the Principles of Construction]. *Uchet i statistika* [Accounting and Statistics], 2012, No. 2 (26), pp. 22–27. (In Russ.).

8. Kovalenko D. D. Upravlencheskiy uchet i MSFO: osobennosti formirovaniya upravlencheskoy otchetnosti na osnove MSFO [Management Accounting and IFRS: Features of the Formation of Management Reporting Based on IFRS]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* [Economics and Management: Problems, Solutions], 2024, Vol. 8, No. 6 (147), pp. 83–90. (In Russ.).

9. Kosonogova E. S., Krylov D. B. Razvitie otraslevoy upravlencheskoy otchetnosti [Development of Sectoral Management Reporting]. *Moskovskiy ekonomicheskiy zhurnal* [Moscow Economic Journal], 2017, No. 4, pp. 47. (In Russ.).

10. Mozhina E. L., Kerimov V. E. Analiz i diagnostika metodicheskikh podkhodov k uchetu kapitalizirovannykh zatrat po zaimstvovaniyam na osnove trebovaniy MSFO v upravlencheskoy otchetnosti zastroyshchikov [Analysis and Diagnostics of Methodological Approaches to Accounting for Capitalized Borrowing Costs Based on IFRS Requirements in Management Reporting of Developers]. *Ekonomicheskie sistemy* [Economic Systems], 2024, Vol. 17, No. 3, pp. 112–124. (In Russ.).

11. Slobodnyak I. A. Ispolzovanie printsipov MSFO v kachestve metodologii formirovaniya uchetno-analiticheskoy informatsii vnutrenney bukhgalterskoy upravlencheskoy otchetnosti [Using the Principles of IFRS as a Methodology for the Formation of Accounting and Analytical Information for Internal Accounting Management Reporting]. *Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet* [International Accounting], 2011, No. 3 (153), pp. 16–27. (In Russ.).

12. Smirnov V. Sushchnost i formy izmeneniy. Puti povysheniya upravlyaemosti izmeneniyami [The Essence and Forms of Changes. Ways to Increase the Manageability of Changes]. *Finansovaya zhizn* [Financial Life], 2012, No. 3, pp. 61–71. (In Russ.).

13. Stepanova O. A., Piskunov V. A. Vnedrenie MSFO v praktiku stroitelnykh kompaniy [Introduction of IFRS into the Practice of Construction Companies]. *Problemy sovershenstvovaniya organizatsii proizvodstva i upravleniya promyshlennymi predpriyatiyami: mezhvuzovskiy sbornik nauchnykh trudov* [Problems of Improving the Organization of Production and Management of Industrial Enterprises: Interuniversity collection of scientific papers], 2017, No. 2, pp. 196–200. (In Russ.).

Поступила: 25.11.2024

Принята к печати: 17.01.2025

Сведения об авторе

Елена Львовна Можина

преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита АНО ВО МГЭУ.

Адрес: Автономная некоммерческая организация высшего образования Московский гуманитарно-экономический университет, 119049, Москва, Ленинский проспект, д. 8, стр. 16.

E-mail: lev1502@mail.ru

Information about the author

Elena L. Mozhina

Lecturer of the Department for Accounting, Analysis and Audit of the MHEU.

Address: Moscow Humanitarian Economic University, building 16, 8 Leninsky Avenue, Moscow, 119049, Russian Federation.

E-mail: lev1502@mail.ru