

## Розділ 2 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

УДК 330.341.1(477)

Лакис Вацловас Іозо, Гайжаускас Лионіус Повило

### ДВОЙСТВЕННЫЙ ХАРАКТЕР ИНФОРМАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*В современных условиях глобализации и динамичного развития экономических отношений все более важное значение приобретает информация, на основании которой руководители различного уровня принимают управленческие решения. Одним из важнейших источников такой информации является управленческий учёт.*

*В статье исследован характер информации управленческого учёта. Результаты исследования показали, что наряду с традиционными функциями управленческого учёта, связанными с учётом затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции, обоснованием конкретных управленческих решений, бюджетированием, методы управленческого учёта все чаще используют для обоснования деятельности, связанной с общим развитием предприятия и оценкой работы структурных подразделений и их руководителей.*

**Ключевые слова:** информация, основание стратегии, отчетность, оценка, реализация продукции, управленческий учёт.

**Введение.** Целью каждого предприятия является получение прибыли, размер которой зависит от цены, себестоимости производимой продукции и иных расходов, товарооборота. Изменение любого из перечисленных элементов оказывает влияние на размер прибыли. В свою очередь эти изменения могут быть обусловлены внешними и внутренними факторами. Внешними факторами являются острая конкуренция, большой динамизм, технический и технологический прогресс, доступность материалов и энергетических ресурсов, предпочтения покупателей. К внутренним факторам можно отнести организацию и технологию производства, политику ценообразования, инновативность и качество изделий.

Любой из перечисленных факторов или их совокупность может способствовать успешному развитию предприятия или ухудшению его финансового состояния.

Успешно функционируют и конкурируют на рынке те предприятия, которые не только внимательно следят и своевременно реагируют на внешние и внутренние изменения и потребности, но и планируют будущую деятельность и, в соответствии с планами, принимают стратегические решения.

Каждое решение должно быть обосновано соответствующими оценками, расчётами и бюджетами. Управленческие решения принимают менеджеры различных уровней. А обоснованием этих решений занимается управленческий учёт, который отделился от финансового учёта в начале XIX века

и по настоящее время постоянно расширяет сферу своей деятельности.

По мере развития управленческого учёта и расширения его функций появились специалисты по управленческому учёту (англ. Management accountants). Они имеют свои профессиональные организации. Например, Институт управленческих бухгалтеров (англ. Institute of Management Accountants) или Институт дипломированных управленческих бухгалтеров (англ. Chartered Institute of Management Accountants).

Управленческий учёт решает целый спектр проблем различного характера. Он изучает, обосновывает и оценивает текущую и стратегическую деятельность предприятия. В литературе довольно подробно исследована роль управленческого учёта в основании текущей деятельности предприятия. Особо много внимания уделяется учёту затрат, калькулированию себестоимости продукции, бюджетированию, оптимизации управленческих решений. Вместе с тем возможности управленческого учёта гораздо шире. Управленческий учёт оценивает рациональность и окупаемость долгосрочных проектов, оптимизацию производственных и управленческих процессов, деятельность менеджеров, окупаемость различных мероприятий. Кроме того, управленческий учёт оказывает определенное влияние на формирование некоторых показателей, отражаемых в финансовом учёте и отчетности.

В литературе управленческий учёт определяют по-разному. Однако все определения сводятся к традиционным функциям управленческого учёта, т.е. планированию, бюджетированию, учёту некоторых хозяйственных операций, контролю, информированию руководства предприятия. Например, управленческий учёт определяют как процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, интерпретации, информирования руководства и использования при планировании, оценке и контроле вну-

© Лакис Вацловас Іозо, хабилюованийаний доктор социальних наук, професор кафедри учета и аудита Вильнюсского университета, г. Вильнюс, Литовская Республика, e-mail: vaclovas.lakis@ef.vu.lt

Гайжаускас Лионіус Повило, доктор социальних наук, професор кафедри учета и аудита Вильнюсского университета, г. Вильнюс, Литовская Республика, e-mail: lionius.gaizauskas@ef.vu.lt

три підприємства, який сприяє раціональному використанню власних ресурсів [1]. В другій дефініції відзначено, що управлінський учёт сприяє створенню стратегії організації шляхом розробки планів [2].

Інші автори управлінський учёт зв'язують з поточною діяльністю підприємства. Наприклад, П. Мансуров стверджує, що на практиці управлінський учёт розглядається як система, яка в межах організації забезпечує управлінський персонал інформацією, використовуваною для планування управління і контролю над діяльністю організації [3, с. 15]. Приблизно так вважає і Е. Карпова. Вона відзначає, що управлінський учёт системно розглядає питання оперативного планування, контролю і учёта окремих видів діяльності з іншими внутрішніми проблемами підприємства [4, с. 8].

Вказаних дефініцій не враховано те обставина, що управлінський учёт постійно розвивається, а його функції все більше розширюються. В останнє час дані управлінського учёта все частіше використовують для обґрунтування стратегічних рішень і оцінки роботи менеджерів. Таким чином, характер інформації управлінського учёта починає роздвоюватися, з однієї сторони, управлінський учёт по-прежнему обґрунтовує поточні і стратегічні рішення. З іншої сторони, управлінський учёт генерує інформацію, використовувану для обґрунтування напрямку розвитку підприємства і оцінки роботи менеджерів різних рівнів.

Метою статті є дослідження характеру інформації, генеруваної управлінським учётом.

Для досягнення поставленої мети сформульовані наступні завдання:

- визначити взаємозв'язок управлінського і фінансового учёта;
- проаналізувати координуючу роль управлінського учёта і його інформації;
- дослідити характер інформації, використовуваної для вибору стратегії формування доходів і витрат;
- оцінити інформаційні можливості управлінського учёта при виборі управлінського рішення в умовах наявності обмежень.

Методи дослідження: аналіз і критична оцінка наукових публікацій; порівняння функцій управлінського і фінансового учёта; оцінка інформаційних можливостей управлінського учёта.

Координуюче і оцінювальне значення інформації управлінського учёта

В умовах глобалізації і світової конкуренції підприємство перестало бути компактно розташованим, діючим в одному географічному регіоні і підтримуваним виробничими і торговельними зв'язками з обмеженим числом партнерів, розташованих теж, як правило, на невеликій відстані від підприємства. В умовах вільного руху капіталу і робочої сили різко зміцніла конкуренція, яка змусила раціоналізувати всю діяльність. На світовому

ринку здатні утриматися тільки ті гравці, які чутко реагують на всі процеси, що відбуваються в економіці, політиці, техніці і технології. Це привело до появи величезних корпорацій з значущим числом дочірніх підприємств і філій в багатьох країнах і географічних регіонах. Обороти деяких з них перевищують доходи деяких держав. Наприклад, річний дохід від реалізації американського гіганта Exxon Mobil перевищує 486 мільярдів доларів США, що перевищує річний валовий продукт таких країн, як Бельгія або Швейцарія. Річний прибуток цієї компанії перевищує 41 мільярд доларів США [5, с. 744].

Головною задачею вищого керівництва такого підприємства є визначення такої стратегії, яка максимально задовольняє очікування інвесторів. Інвестори очікують подвійної вигоди: дивідендів і зростання ціни акцій [5, с. 745]. Це є основним критерієм оцінки роботи менеджерів і підприємства в цілому.

Керівництво підприємства може успішно оцінювати ситуацію, планувати стратегію розвитку і оцінювати ход виконання прийнятих рішень тільки при наявності відповідних даних, отриманих з різних джерел. Однак там переважають великі потоки фінансової і нефінансової інформації, яку потрібно відповідним чином класифікувати і оцінювати, використовуючи спеціальні прийоми і методи. Менеджери потребують готової інформації і розрахунків, на основі яких вони приймають відповідні рішення.

Управлінський учёт виконує вказані функції і є основним джерелом інформації, необхідної для прийняття стратегічних рішень, контролю над їх виконанням і оцінки результатів діяльності.

Наступним фактором, що впливає на роздвоєння інформації управлінського учёта, є децентралізація. В децентралізованих підприємствах право прийняття різних важливих рішень мають і менеджери середнього зв'язу. Така система управління дозволяє оперативно прийняти відповідні рішення.

Децентралізація і перерозподіл функцій і прав прийняття важливих рішень керівникам середнього зв'язу породжує нову проблему. Децентралізація управління супроводжується децентралізацією інструментів управління і відповідальності. Це змінює характер управлінського учёта. З однієї сторони, менеджер середнього зв'язу потребує відповідної інформації і, з іншої сторони, виникає необхідність контролю за виконанням доручених йому функцій і за використанням наявних в них матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Також виникає необхідність розробки і використання оцінювальних показників, з допомогою яких можна оцінити ефективність діяльності кожного підрозділу і його керівника.

В останні десятиліття в цій діяльності сталося багато змін: одним з найважливіших

усовершенствований является отказ от складирования материалов, полуфабрикатов и готовой продукции. Это позволило значительно уменьшить себестоимость продукции, по некоторым расчетам до 40 процентов. Внедрение так называемой системы Just in Time позволило в большей степени рационализировать процесс производства. Одновременно очень остро встал вопрос согласованности действий между предприятием и его внешними партнёрами, а также между подразделениями предприятия, так как даже незначительные перебои в снабжении сырьём или отгрузке готовой продукции, при наличии только буферных запасов, ведут к остановке производственного процесса и значительным убыткам.

Изменяющиеся условия деятельности предприятия, увеличение потребности в информации, касающейся не только обоснования целесообразности отдельных проектов, но и разработки и использования оценочных показателей, существенно расширяют задачи управленческого учёта, что, в свою очередь, выдвигает новые требования к квалификации специалистов. Они обязаны знать не только

вопросы планирования, способы сбора, анализа и оценки соответствующей информации, но и организацию, и управление производством, особенности производственного процесса.

**Взаимосвязь управленческого и финансового учёта.** Хотя управленческий учёт и финансовый учёт решают разные задачи, но в некоторых областях они тесно взаимосвязаны. Управленческий учёт использует некоторые данные финансового учёта. Одновременно данные управленческого учёта позволяют более объективно оценить конкретные хозяйственные операции и события, отражаемые в финансовом учёте и отчетности. В международных стандартах учёта изложено требование, чтобы в финансовых отчётах было объективно отражено положение дел на предприятии. В этих целях при составлении финансовой отчётности используют информацию, генерируемую управленческим учётом. Характер и объём информации управленческого учёта, используемой при составлении финансовой отчётности, представлен в таблице 1.

Таблица 1

**Влияние управленческого учёта на финансовый учёт и финансовую отчётность**

Номер международного стандарта учёта	Требования, предъявляемые к финансовому учёту и отчётности	Характер информации, генерируемой управленческим учётом
IAS1 Presentation of Financial Statements [6]	В пояснительной записке руководство информирует об оценочных решениях, которые могут оказывать влияние на суммы, отраженные в финансовой отчётности	Оценка рискованных и нестабильных активов и обязательств. Риск и польза, связанная с использованием финансовых активов. Степень неопределенности некоторых событий
IAS2 Inventories [7]	Себестоимость запасов включает цену приобретения, транспортные и другие расходы, связанные с их доставкой	Определяет расходы, связанные с приобретением, транспортировкой, складированием, накапливает сведения о качестве и сохранности запасов
IAS16 Property, Plant and Equipment [8]	Элементами себестоимости основных средств являются расходы, связанные с их демонтажем и приведением в порядок места, где они находились. Амортизацию начисляют в течение всего периода использования основного средства	Расходы по демонтажу основных средств предусмотрены в бюджете инвестиционного проекта. Может иметь место разница между активным использованием и технической возможностью использования основного средства. Период активного использования основного средства предусмотрен в плане и в бюджете

*Источник: составлено авторами.*

Финансовую отчётность предприятия составляют в соответствии с требованиями международных стандартов учёта или требованиями иных правовых актов. Во всех случаях они должны отражать верный образ финансового и имущественного состояния предприятия. Некоторые позиции финансовой отчётности определяют оценочным путём. В связи с тем, что оценочные показатели являются нестабильными, руководство предприятия обязано в пояснительной записке информировать о методах оценки рискованных активов и обязательств, а также о степени неопределённости событий, которые определяют, используя методы управленческого учёта.

Управленческий учёт способствует более полному определению стоимости запасов. Стоимость запасов является комплексной величиной, которая состоит из различных видов расходов, которые имели место при покупке, транспортировке, определе-

нии качества, складировании и обеспечении их сохранности. Большинство расходов являются общими для различных запасов. Распределение расходов между различными видами запасов проводят, используя методы управленческого учёта.

Одним из элементов себестоимости основных средств являются расходы, связанные с их демонтажем и приведением в порядок места, где они находились. Амортизацию начисляют в течение всего периода использования основного средства. Данные, необходимые для определения расходов по демонтажу основных средств и продолжительности их использования находятся в планах и бюджетах, которые составляются при ведении управленческого учёта. На практике имеют место и иные случаи взаимосвязи управленческого и финансового учётов.

**Обоснование политики реализации продукции.** Под политикой реализации продукции

подразумевается целый комплекс мероприятий по обеспечению удовлетворяющего уровня доходов от продажи изделий. На уровень доходов от продажи оказывают влияние различные факторы: количество проданных изделий, их ассортимент и качество; условия продажи и политика ценообразования; политика продажи [9, с. 341]. Среди этих факторов важное место принадлежит политике продажи, ценообразованию и условиям продажи.

Управленческий учёт может определить оптимальный способ продажи, рентабельность покупателей, размер оправданной скидки. Анализ информации о покупателях позволяет выявить среди них дисциплинированных и проблематичных. Дисциплинированные клиенты – своевременно оплачивающие счета, а проблематичные рассчитываются с опозданием. Несвоевременная оплата счетов ведет к недостатку оборотных средств, поэтому предприятие вынуждено покрывать созданный недостаток за счёт внутренних ресурсов, если таковые имеются, или взять кредит в банке. В обоих случаях предприятие несёт определенные потери. В первом случае предприятие отвлекает собственные средства от деятельности, которая может принести дополнительные доходы. Во втором случае предприятие вынуждено частично финансировать деятельность клиентов.

Создавшуюся ситуацию предприятие может выравнивать путем предоставления скидок дисциплинированным покупателям и повышением цены тем покупателям, которые оплачивают счета с опозданием. Размер скидки зависит от сроков оплаты счетов. Обычно покупатель оплачивает счета в течение 30 дней.

Клиенту может быть предоставлена скидка, если он оплачивает счета быстрее, чем в течение 30 дней, и повышена цена, если он рассчитывается в сроки, превышающие 30 дней. Размер скидки или повышения цены зависит от процентов, которые предприятие платит банку за краткосрочный кредит. Сумму, необходимую для покрытия недостатка оборотных средств, и источники ее покрытия, предприятие предусматривает при составлении бюджета.

Следующей важной стороной политики предприятия в отношении клиентов является определение их рентабельности. Несмотря на то, что предприятие стремится к увеличению объема продажи продукции и расширению рынка сбыта, очень важно определить, во что обходятся такие мероприятия, так как может оказаться, что непосредственное обслуживание некоторых клиентов не даст предприятию ожидаемых результатов.

Реализация продукции связана с определенными расходами на содержание персонала, который занимается продажей продукции, рекламой, оформлением документов, поддержанием связи с клиентами.

Определяя рентабельность клиентов, предприятие может рассчитывать сумму расходов, связанных с реализацией продукции определенной стоимости. Руководствуясь этим критерием, можно определить рентабельность каждого клиента. В

результате оценки может оказаться, что расходы по продаже изделий мелким клиентам значительно превышают средние расходы по реализации продукции. Такие клиенты ухудшают результаты деятельности предприятия. Это не значит, что предприятие должно отказаться от таких клиентов. Такая политика привела бы к сокращению объема продажи и проигрышу к конкурентной борьбе. Однако это является сигналом того, что система дистрибуции подлежит пересмотру и усовершенствованию. В таком случае может быть более целесообразным обслуживать непосредственно только крупных покупателей, а для более мелких клиентов создать сеть мелкой торговли или такую продажу поручить торговым предприятиям, которые могут быть отнесены к категории крупных покупателей.

#### **Обоснование стратегии ценообразования**

Доходы и прибыль от реализации продукции зависят от цены и товарооборота. Окончательно цену на изделия определяет рынок, но для предприятия большое значение имеет способ ее определения. Правильно выбранный способ определения цены позволит согласовать факторы, которые влияют на финансовое состояние предприятия, удовлетворение интересов акционеров и потенциальных инвесторов, гарантировать технический и технологический прогресс. Самым распространенным способом определения цены является себестоимость плюс прибыль. Используя этот способ не сложно установить величину цены. Так, установленная цена гарантирует покрытие расходов на производство и получение определенной суммы прибыли.

Однако этому присущи некоторые существенные недостатки. Основным недостатком является то, что цена зависит от одной величины – расходов, связанных с производством и реализацией конкретного изделия. В таком случае за пределами внимания остаются прогрессивность технологии, производительность труда, организация производства и т. п. Отсутствует возможность равняться на опыт других предприятий и мобилизовать коллектив предприятия на повышение производительности труда и внедрение прогрессивной технологии [10, с. 236].

Таким способом установленная цена не реагирует на колебание размера продажи. В случае уменьшения объема продажи увеличиваются расходы, связанные с управлением и реализацией, что ведет к увеличению цены и еще большему уменьшению спроса.

Следующим недостатком этого способа является сложность распределения производственных затрат в том случае, если с использованием одного и того же оборудования производятся различные изделия.

Расходы по эксплуатации оборудования распределяют, руководствуясь субъективными критериями, что ведет к неточному определению некоторых видов затрат.

Но самым существенным недостатком этого способа является игнорирование интересов инвесторов, так как отсутствует непосредственная

связь между таким образом установленной прибылью и размером дивидендов.

Предприятие может выбрать иную формулу определения цены, а именно: полная себестоимость плюс прибыль, размер которой устанавливаются, учитывая причитающуюся акционерам сумму дивидендов. Может оказаться, что установленная таким образом цена является выше рыночной. Это является сигналом того, что производственные расходы предприятия превышают среднеотраслевую величину и предприятию необходимо принять срочные меры по модернизации и совершенствованию процесса производства.

Этот способ обладает некоторыми преимуществами по сравнению с предыдущим. Во-первых, с увеличением объёма производства и продажи изделий. Цена может быть уменьшена за счёт того, что сумму желаемой прибыли делят на большее количество изделий. Это мобилизует коллектив предприятия на принятие мер по увеличению объёма производства и реализации. Во-вторых, установленная таким образом цена позволяет выплачивать дивиденды на уровне, гарантирующим стабильность инвестиции. В-третьих, размер прибыли является критерием оценки конкурентоспособности предприятия, прогрессивности изделия, производительности труда и организации производства.

Величина прибыли зависит не только от себестоимости производимых изделий, политики ценообразования, но и от общей стратегии предприятия. Цена должна обеспечить определённую прибыль. Однако различные изделия могут давать неодинаковую прибыль. Прибыль, получаемая от реализации некоторых изделий, может быть минимальной, а в некоторых случаях могут иметь место убытки. Прекращение производства таких изделий может еще больше уменьшать общую прибыль предприятия. Общая прибыль предприятия тесно связана с постоянными расходами, которые раскладывают на все изделия. Может иметь место ситуация, когда конкретное изделие является убыточным, но убытки не превышают постоянных затрат.

В таком случае нецелесообразно прекращение производства такого изделия, так как приходящая на него часть постоянных расходов нужно

будет покрыть за счёт других изделий, что приведет к уменьшению общей прибыли.

**Выводы.** Успешное управление современным предприятием требует своевременного принятия текущих и стратегических решений. Каждое решение принимают на основе соответствующей информации, значительную часть которой генерирует управленческий учёт. Информационное значение управленческого учёта постоянно увеличивается. Кроме традиционного учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции, в последние десятилетия, методы управленческого учёта все шире используют при оценке рациональности и окупаемости инвестиционных проектов, оптимизации производственных управленческих процессов, деятельности менеджеров, окупаемости различных мероприятий.

По мере расширения информационного значения управленческого учёта вырисовываются контуры двойственного характера его информации. С одной стороны, управленческий учёт продолжает выполнять традиционные функции учёта производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, анализирует и информирует об окупаемости проектов, целесообразности тех или иных мероприятий, определяет возможность достижения поставленных целей и достаточности материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для решения намеченных задач.

С другой стороны, в последние десятилетия управленческий учёт стал обеспечивать руководство предприятия информацией, касающейся оценки не только отдельных мероприятий, но и стратегии развития предприятия в целом и оценки деятельности его подразделений и менеджеров.

Таким образом, информация, генерируемая управленческим учётом, приобрела двойственный характер. Поток информации различаются по своему характеру и методам формирования. Однако двойственность информации управленческого учёта до конца не изучена. Кроме того, современные формы хозяйствования и характер экономических взаимоотношений развиваются очень динамично, а это расширяет информационные возможности управленческого учёта.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Management accounting or managerial accounting. Доступно в интернете: [http://princeton.edu/achaney/tmve/wiki100k/docs/Management\\_accounting.html](http://princeton.edu/achaney/tmve/wiki100k/docs/Management_accounting.html)201450119.
2. Management accounting. Доступно в интернете: [http://www.imanet.org/mgi/Management\\_Accounting.aspx](http://www.imanet.org/mgi/Management_Accounting.aspx).
3. Мансуров П. Управленческий учёт / П. Мансуров. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 175 с.
4. Карпова Т. Управленческий учёт/ Т.Карпова. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
5. Dobija D., Kucharczyk M. Rachunkowość zarządcza/ D.Dobija, M. Kucharczek. – Warszawa: Wolters Kluwer SA, 2014. – 850 s.
6. IAS 1. Presentation of Financial Statements. Доступно в интернете: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf).
7. IAS 2. Inventories. Доступно в интернете: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf).
8. IAS 16. Property, Plant and Equipment. Доступно в интернете: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias16\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf).
9. Mackevičius J., Giriūnas L., Valkauskas R. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2014. – 484 p.
10. Lakis V., Mackevičius J., Gaižauskas L. Valdymo apskaitos teorija ir praktika/ V.Lakis, J.Mackevičius, L.Gaižauskas. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2010. – 360 p.