

УДК 330.341.1(477)

Лакис Вацловас Йозо, Гайжаускас Лионюс 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 учет.

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 Йозо, хабилированный доктор социальных наук, профессор кафедры учета и аудита Вильнюсского университета, г. Вильнюс, Литовская Республика, e-mail: vaclovas.lakis@ef.vu.lt

Гайжаускас Лионюс Повило, доктор социальных наук, профессор кафедры учета и аудита Вильнюсского университета, г. Вильнюс, Литовская Республика, e-mail: lionius.gajzauskas@ef.vu.lt

три предприятия, который способствует рациональному использованию собственных ресурсов [1]. В другой дефиниции отмечено, что управленческий учёт способствует созданию стратегии организации путём разработки планов [2].

Иные авторы управленческий учёт связывают с текущей деятельностью предприятия. Например, П. Мансуров утверждает, что на практике управленческий учёт рассматривается как система, которая в рамках организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования управления и контроля над деятельностью организации [3, с. 15]. Примерно так считает и Е. Карпова. Она отмечает, что управленческий учёт системно рассматривает вопросы оперативного планирования, контроля и учёта отдельных видов деятельности с другими внутренними проблемами предприятия [4, с. 8].

В указанных дефинициях не учтено то обстоятельство, что управленческий учёт постоянно развивается, а его функции все больше расширяются. В последнее время данные управленческого учёта все чаще используют для обоснования стратегических решений и оценки работы менеджеров. Таким образом, характер информации управленческого учёта начинает раздваиваться, с одной стороны, управленческий учёт по-прежнему обосновывает текущие и стратегические решения. С другой стороны, управленческий учёт генерирует информацию, используемую для обоснования направления развития предприятия и оценки работы менеджеров различных уровней.

Целью статьи является исследование характера информации, генерируемой управленческим учётом.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- определить взаимосвязь управленческого и финансового учёта;
- проанализировать координирующую роль управленческого учёта и его информации;
- исследовать характер информации, используемой для выбора стратегии формирования доходов и расходов;
- оценить информационные возможности управленческого учёта при выборе управленческого решения в случаях присутствия ограничений.

Методы исследования: анализ и критическая оценка научных публикаций; сопоставление функций управленческого и финансового учёта; оценка информационных возможностей управленческого учёта.

Координирующее и оценочное значение информации управленческого учёта

В условиях глобализации и мировой конкуренции предприятие перестало быть компактно расположенным, действующим в одном географическом регионе и поддерживающим производственные и торговые связи с ограниченным числом партнёров, расположенных тоже, как правило, на небольшом расстоянии от предприятия. В условиях свободного движения капитала и рабочей силы резко усилилась конкуренция, которая вынудила рационализировать всю деятельность. На мировом

рынке способны удержаться только те игроки, которые чутко реагируют на все процессы, происходящие в экономике, политике, технике и технологии. Это привело к появлению огромных корпораций со значительным количеством дочерних предприятий и филиалов во многих странах и географических регионах. Обороты некоторых из них превышают доходы некоторых государств. Например, годовой доход от реализации американского гиганта Exxon Mobil превышает 486 миллиардов долларов США, что превышает годовой валовой продукт таких стран, как Бельгия или Швейцария. Годовая прибыль этой компании превышает 41 миллиард долларов США [5, с. 744].

Главной задачей высшего руководства такого предприятия является определение такой стратегии, которая максимально удовлетворяет ожидания инвесторов. Инвесторы ожидают двоякой пользы: дивидендов и увеличения стоимости акций [5, с. 745]. Это является основным критерием оценки работы менеджеров и предприятия в целом.

Руководство предприятия может успешно оценивать ситуацию, планировать стратегию развития и оценивать ход выполнения принятых решений только при наличии соответствующих данных, полученных из различных источников. Однако там преобладают крупные потоки финансовой и нефинансовой информации, которую нужно соответствующим образом классифицировать и оценивать, используя специальные приёмы и методы. Менеджеры нуждаются в готовой информации и расчётах, на основании которых они принимают соответствующие решения.

Управленческий учёт выполняет указанные функции и является основным источником информации, необходимой для принятия стратегических решений, контроль над их выполнением и оценки результатов деятельности.

Следующим фактором, оказывающим существенное влияние на раздвоение информации управленческого учёта, является децентрализация. В децентрализованных предприятиях право принятия различных важных решений имеют и менеджеры среднего звена. Такая система управления позволяет оперативно принять соответствующие решения.

Децентрализация и перераспределение функций и права принятия важных решений руководителям среднего звена рождает новую проблему. Децентрализация управления сопровождается децентрализацией инструментов управления и ответственности. Это меняет характер управленческого учёта. С одной стороны, менеджер среднего звена нуждается в соответствующей информации и, с другой стороны, возникает необходимость контроля за выполнением порученных им функций и за использованием находящихся в их распоряжении материальных, трудовых и денежных ресурсов. Также возникает необходимость разработки и использования оценочных показателей, с помощью которых можно оценить эффективность деятельности каждого подразделения и его руководителя.

В последние десятилетия в этой деятельности произошло много изменений: одним из важнейших

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 выравнять 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 раскладываются 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.html201450119.
2. Management accounting. Доступно в интернете: 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.
7. IAS 2. Inventories. Доступно в интернете: 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.
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.