УДК 338

А. А. Векшина
Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации, г. Москва,
email: anveck@yandex.ru

О РЕЛЕВАНТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ В ЧАСТИ ЗАТРАТ ПРИ ПРИНЯТИИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Ключевые слова: затраты, релевантность, свойства информации, учетная информации, полезность.

В статье изучено место релевантности информации в процессе моделирования альтернативных решений и выбора наилучшего из них. Сущность релевантности исследована в контексте свойств полезности информации и аспектов семиотики. Установлено, что при принятии управленческих решений не любая информация о затратах является релевантной, а только та, которая определяется выбором действий. В условиях развития экономики и жесткой конкуренции отсутствие релевантной, а значит, и полезной информации о себестоимости продукции не позволяло выработать обоснованные управленческие решения, эффект от которых способствовал бы формированию конкурентных преимуществ. Это приводило к возникновению кризисов релевантности информации, результатом которых стало появление более совершенных методов учета затрат и исчисления себестоимости, устраняющих ограничения существующих систем учета. Потребность в совершенствовании теоретических и методических аспектов учета затрат была особенно ощутима в конце XIX века – в период научных открытий и развития международной торговли, и в последней четверти XX века – в период развития рыночных отношений.

A. A. Vekshina
Moscow State Institute of International Relations, Moscow, email: anveck@yandex.ru

ABOUT THE RELEVANCE OF COST INFORMATION IN MANAGERIAL DECISION-MAKING

Keywords: cost, relevance, properties of information, accounting information, usefulness.

The article reveals the role of relevance of information in modeling alternative decisions and choosing the best one. It describes the essence of relevance in the context of the usefulness of information and semiotic aspects. The research finds that in managerial decision-making not any cost information is relevant, but only that which differs among the alternative courses of action. Economic growth and competitiveness created the environment when the lack of relevant and, therefore, useful cost information did not allow to develop sound management decisions, the effect of which contributed to a company's competitive advantage. All of this created crises of information relevance, which led to more advanced cost accounting methods eliminating the restriction of existing accounting system. The need to improve the theoretical and methodological aspects of cost accounting was particularly significant in the late 19th century – during the scientific discoveries and the development of international trade, and in the last quarter of the 20th century – during the market development.

Одной из функций сотрудников, отвечающих за ведение управленческого учета, является принятие решений относительно управления затратами и калькулирования себестоимости продукции. Возможный алгоритм принятия решений включает пять этапов, взаимосвязь между которыми представлена на рис.1.

Выполнение второго и третьего этапов алгоритма, моделирование ситуации и выбор варианта направлений действий (см. рис. 1), зависит от качественных характеристик учетной информации, в том числе релевантности. Из истории бухгалтерской науки известно, что в условиях социально-экономического развития организации столкнулись с несостоятельностью методов учета в вопросах предоставления качественных учетных данных, необходимых для принятия эффективных и обоснованных решений. Нерелевантность учетной информации стала движущим фактором к появлению новых методов и теорий учета, совершенствующих инструменты учета, анализа и планирования затрат и исчисления себестоимости продукции. Все выше сказанное определило актуальность исследования.

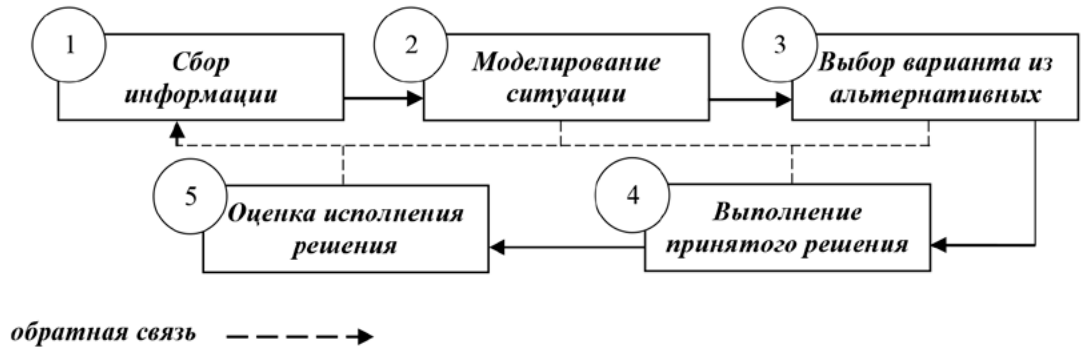

Рис.1. Алгоритм принятия управленческого решения [составлено автором на основе: 1, с. 467]

Цель исследования

Цель работы заключается в исследовании роли свойства релевантности информации при принятии управленческих решений в области учета затрат и калькулирования себестоимости. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

– дать краткую характеристику свойствам качественной информации и обозначить роль свойства релевантности в процессе формирования полезной информации;

– исследовать значимость релевантности информации о затратах в контексте принятия управленческих решений;

– обозначить кризисы релевантности информации о затратах и их роль в развитии методологии управленческого учета.

Материалы и методы исследования

Анализ специализированной литературы показал, что теоретические основы в области качества учетной информации, а также влияния свойства релевантности на развитие методологических аспектов управленческого учета представлены в научных трудах зарубежных и отечественных специалистов.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бред [2] обозначили качественные свойства учетной информации, необходимые для признания ее полезной; рассмотрели свойство релевантности в трех аспектах семиотики, выделив целевую релевантность, семантическую релевантность и релевантность решений.

Ч. Хонгрен и Дж. Фостер [1] на ситуационных примерах показали, какая информация о затратах является релевантной, а какая нет.

О.А. Жигунова и А.С. Ковалев [3] определили временные рамки кризисов релевантности учетной информации о затратах и изучили как несостоятельность методов управленческого учета, способствующих формированию требуемой для принятия решений информации, привела к развитию новых методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

При проведении исследования были использованы такие общенаучные методы как анализ, сравнение и обобщение. При описании кризисов релевантности информации в основу положен диалектический метод, который позволил изучить находящиеся во взаимосвязи и в непрерывном развитии экономические процессы. Представлен обзор таких методов управленческого учета как абсорбшен-костинг, стандарт-костинг, директ-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг, «точно в срок», АВС-костинг, и метод стратегического анализа затрат.

Результаты исследования и их обсуждение

Учетная информация обладает способностью приводить к различным вариантам решений, что обусловлено исходными свойствами качественной информации – атрибутами, зависящими от уровня подготовки пользователей (понятность), специфики принимаемых решений (релевантность и надежность), и выполняемости критерия «выручка выше затрат». Информация, подготовленная в соответствии с перечисленными атрибутами и критерием, признается полезной. Для целостного представле-

ния, какую информацию считать полезной, а значит, и релевантной, приведем краткую характеристику выше обозначенных свойств.

Понятность информации означает, что ее содержание будет доступно для понимания пользователем без освоения каких-либо дополнительных знаний. При этом сложная информация не должна исключаться, если она необходима для принятия решений. Степень воспринимаемости информации зависит от когнитивных способностей пользователя и уровня его профессиональной подготовки.

Критерий превышения доходов от использования информации над затратами на ее получение обосновывает целесообразность ее получения. Бремя покрытия таких затрат в результате перераспределения приходится на конечных потребителей товаров. Необходимо понимать, что сопоставление доходной и затратной статей является условным, так как величина доходов (выгода), полученная от использования информации, не может быть измерена количественно.

Надежность свидетельствует об отсутствие в содержании ошибок и субъективных оценок. Надежность учетной информации является функцией следующих атрибутов:

1. Достоверность. Описание и оценка явления соответствуют самому явлению. «Обеспечивается соблюдением принципов бухгалтерского учета и требований нормативных актов по бухгалтерскому учету в процессе подготовки» информации [4].

2. Нейтральность. Пристрастные оценки, направленные на удовлетворение интересов одних пользователей в ущерб другим и на достижение заранее заданного результата, отсутствуют.

3. Проверяемость. Беспристрастное доказательство, подтверждающее истинность учетной информации, существует. Разные осведомленные и независимые эксперты приходят к общему мнению о том, что данная информация дает правдивое отражение действительности. [5]

Релевантность предполагает, что информация способна оказывать влияние на характер вырабатываемого решения. В информационном подходе к развитию бухгалтерской науки в зависимости от объекта отношений релевантность учетной информации рассматривается в трех аспектах семиотики (табл.1). Швейцарский лингвист и основоположник семиотики Ф. де Соссюр (1857-1913) определил, что данная наука «изучает жизнь знаков в рамках жизни общества. Она открывает, что такое знаки и какими законами они управляются» [6, С. 23].

Релевантность представляет собой функцию следующих атрибутов:

1. Предсказуемость. Информация позволяет пользователям прогнозировать вероятность наступления будущих событий с высокой точностью.

2. Обратная связь. Информация о принятых решениях используется в процессе подготовки будущих решений или корректировки прежних действий.

3. Своевременность. Учетная информация является доступной в период, когда она способна оказать влияние на принятие решений и предотвращение рисков.

Реализация третьего этапа процесса принятия управленческих решений (см. рис.1) предполагает сопоставление релевантных затрат и релевантной выручки – будущих затрат и будущей выручки соответственно, значения которых различаются в зависимости от выбора действий. В каждом альтернативном варианте спрогнозированные значения выручки и затрат всегда уникальны, так как если данная информация не различается от варианта к варианту, то она считается нерелевантной. Например, при принятии решения о замене оборудования к информации о первоначальной стоимости относятся затраты прошлых периодов, которые являются нерелевантными, так как их значение изменить невозможно. С другой стороны, информация о наличии ограничений производственных мощностей, является релевантной, и свидетельствует о необходимости расчета маржинальной прибыли на единицу лимитирующего фактора. Экономически обоснованным решением является выпуск того продукта, который приносит наибольшую маржинальную прибыль.

При анализе релевантности учетного обеспечения затрат компании необходимо опираться на информацию об общих затратах, а не удельных (затраты на единицу продукции). Это обусловлено двумя допущениями.

Таблица 1

Релевантность учетной информации [составлено автором на основе: 2, С. 91]

Объект отношений	Раздел семиотики	Характеристика
Цель	Синтаксис	Целевая релевантность – учетная информация содействует пользователю в достижении поставленных и осознанных целей.
Понимание	Семантика	Семантическая релевантность – смысл и значение учетной информации осознаны пользователем, обладающим требуемым уровнем подготовки.
Решение	Прагматика	Релевантность решения – учетная информация содействует пользователю в принятии решений.

Таблица 2

Системы управления целевыми затратами [составлено автором на основе: 8]

№	Наименование системы	Отличительные особенности	Сходства
1	Таргет-костинг	Целевое значение затрат устанавливается на стадии разработки и проектирования. Система применяется для продукции с коротким или средним жизненным циклом.	Инструменты стратегического управления; заданные значения показателей являются целевыми.
2	Кайзен-костинг	Целевое значение затрат устанавливается на стадии производства. Система применяется для продукции с длительным жизненным циклом. Непрерывное совершенствование становится элементом корпоративной культуры.	

Во-первых, все переменные затраты являются релевантными, а постоянные – нерелевантными, однако, последнее справедливо только для релевантного интервала, то есть диапазона объема выпуска, при котором величина постоянных затрат остается неизменной. Во-вторых, использование неизменной величины удельных затрат в альтернативных ситуациях с разными объемами производства приводит к неверному выводу о возрастании или уменьшении постоянных затрат.

В истории бухгалтерской науки справедливо выделить два кризиса релевантности учетной информации [3, С. 31], обусловленные тем, что существующие теоретические и методологические аспекты учета затрат не отвечали требованиям времени и становились несостоятельными для принятия управленческих решений. В категориях семиотики (см. табл. 1) данные кризисы относятся к кризисам релевантности решений.

К концу XIX века методика производственного учета, основывающаяся на требовании жесткой документальной обоснованности, создавала ограничения для принятия оперативных решений, потребность в которых обострилась в период научных открытий, развития конвейерного производства и торговли. В основе производственного учета был заложен метод абсорбшен-костинг, не предусматривающий порядок распределения косвенных затрат и контроль за величиной производственных и непроизводственных затрат. Несостоятельность методологии учета привила к первому кризису релевантности, связанному с трансформацией производственного учета в управленческий. Это вызвало пересмотр приоритетов и требований, а также появление новой системы учета – стандарт-костинг, которая выполняла функции планирования и контроля, а в последующем способствовала формированию нового объекта учета – центра ответственности, позволившего управленческому учету выполнять функцию мотивации.

Система стандарт-костинг «предполагала подготовку нормативных калькуляций и их сопоставление с факти-

ческими результатами деятельности в целях выявления отклонений» и установления их причин. [7] Идея Г.Л. Ганта об отнесении непроизводственных затрат на ответственных лиц стала основой концепции Д.А. Хиггинса о центрах ответственности (1952), в рамках которой сотрудники были ответственными за расходы, возникающие в их подразделении. Все выше сказанное позволило частично устранить ограничения, существовавшие в производственном учете, а именно организовать систему контроля за производственными и непроизводственными затратами компании.

В дальнейшем исследование проблемы контроля и обоснованного планирования затрат способствовало появлению следующих систем стратегического управления затратами (табл.2).

Отличительной особенностью систем таргет-костинг и кайзен-костинг является расчет целевой цены и прибыли продукции, формирующих, в свою очередь, значение ее целевой себестоимости, которое обеспечивает компании конкурентные преимущества на рынке.

Сокращение непроизводственных затрат определяется совершенствованием модели управления. Так, инструмент «точно в срок» (Just-in-Time), разработанный японским инженером Т. Оно в рамках производственной системы компании Toyota, позднее преобразованной в концепцию бережливого производства, направлен на сокращение потерь за счет поступления материалов в нужном количестве в конкретный момент времени и в определенное место. По результатам внедрения обеспечивается оптимизация себестоимости продукции и, как следствие, формирование конкурентных преимуществ за счет установления конкурентоспособной цены.

Решение вопроса о распределении косвенных затрат связано с именем американского экономиста Дж. Харрисома, предложившего включать в себестоимость продукции только прямые расходы. Такая система исчисления себестоимости получила название директ-костинг (1936). В науке известно три ее модификации:

– классический директ-костинг – в себестоимость продукции включаются только прямые производственные затраты;

– система переменных затрат – в себестоимость продукции включаются все переменные затраты компании;

– система учета затрат в зависимости от производственного оборудования – в себестоимость продукции включаются все переменные затраты и часть постоянных, определяемая коэффициентом использования производственных мощностей.

В последней четверти XX века на фоне усиления международной конкуренции и формирования рыночных отношений компании были нацелены как на расчет достоверной величины себестоимости продукции, так и на организацию налаженной системы контроля затрат. Традиционные системы учета затрат не выполняли данное требование, что обусловило возникновение второго кризиса релевантности учетной информации, в рамках которого особого внимания заслуживает появление систем АВС-костинг и стратегического анализа затрат.

Система АВС разработана американскими учеными Р. Купером и Р. Капланом в конце 80-ых годов XX века. Объектом учета выступает вид продукции, характеризующийся определенным набором операций, суммарная стоимость которых отражает ее полную себестоимость. Выполнение конкретных операций является причиной возникновения затрат. Распределение косвенных затрат осуществляется по объектам учета согласно выбранной базы распределения. Отметим, что объект учета затрат и объект калькулирования в системе АВС не совпадают. Операции и функции рассматриваются как объекты учета затрат, а продукция – как объект калькулирования. Ограничением АВС-костинг является трудоемкость его внедрения и сложность понимания принципов системы со стороны работников.

Идеи, заложенные в АВС-костинг, нашли свое отражение в стратегическом анализе затрат (Strategic Cost Analysis, SCA) – методе, основанном на анализе создания стоимости изделия. Цель метода заключается в переконструировании цепочки формирования стоимости изделия посредством исключения экономически неэффективных и необоснованных бизнес-операций, а также в гибком

управлении драйверами затрат, которые дают количественную характеристику действию, приводящему к использованию ресурсов. В системе правомерно применение идеи концепций таргет-костинг и кайзен-костинг, когда конкурентные преимущества обеспечиваются в результате достижения целевых показателей. Цепь создания стоимости является оптимальной, когда фактическая себестоимость выпускаемого изделия не превышает целевую.

Выводы

Для успешной конкурентной борьбы на рынке в условиях высокой волатильности и неопределенности, компании вынуждены повышать оперативность принятия решений, что создает потребность в релевантной и полезной информации. В контексте принятия управленческих решений и исследования свойств информации установлено, что не любая информация является релевантной. Так, информация о фактических затратах может быть использована только для составления прогнозов, определения величины прогнозной выручки и затрат, не зависящих от альтернативных решений, считаются нерелевантной.

В условиях динамично развивающейся среды такие проблемы как отсутствие механизма распределения косвенных затрат, системы контроля за использованием производственных и непроизводственных затрат и системы контроля за эффективностью использования ресурсов привели к нарастанию кризисов релевантности информации. Результатом кризисов стало развитие новых систем и методов учета, устранивших недостатки уже существующих в бухгалтерской науке систем.

Библиографический список

1. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд. / Пер. с англ. СПб.: Питер, 2008. 1008 с.

2. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

3. Жигунова О.А., Ковалев А.С. Учет затрат: учебное пособие. М.: Кнорус, 2021. 178 с.

4. Рудакова Т.А. Оценка достоверности учетно-отчетной информации: инструментарий и его основные компоненты // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 6. С. 2-14.

5. Кругляк З.И., Ночевка Д.С. Качественные характеристики полезной финансовой информации и их влияние на выбор базиса оценки // Вестник Академии Знаний. 2019. № 2. С. 328-333.

6. Ф. де Соссюр. Курс общей лингвистики. / Пер. с франц. Екатеринбург: Издательство Уральского университета, 1999. 432 с.

7. Векшина А.А. Учет затрат по системе стандарт-костинг в условиях цифровизации экономики // Финансовый бизнес. 2021. № 7. С. 17-20.

8. Sani A.A., Allahverdizadeh M. Target and Kaizen Costing. Engineering and Technology International Journal of Mechanical and Industrial Engineering. 2012. vol. 6. no. 2. P. 171-177.