- если уставный фонд реорганизованного ООО превышает его величину до реорганизации, источником списываемой суммы превышения является прежде всего уставный фонд присоединяемого ОДО, а в оставшейся части – иные составляющие собственного капитала участников реорганизации.

**5.** В силу того, что финансовые вложения ООО в уставный фонд ОДО, характеризующие долю ООО в ОДО, при реорганизации путем присоединения ОДО к ООО списываются и источником обеспечения такого списания являются составляющие собственного капитала участников реорганизации, доля ООО в ОДО не может быть перераспределена в пользу физлица-участника ООО.

Соответственно доля физлица-участника ООО после реорганизации ООО путем присоединения к нему ОДО не изменяется.

По указанной причине доля ООО в уставном фонде ОДО не может после реорганизации ООО перейти к самому ООО и соответственно ООО не может быть учредителем (участником) самого себя.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций : утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации, 20.05.2003, №44н (в ред. от 25.10.2010).
2. Манцевич, Т.И. Экспресс-вопрос-ответ: Возможна ли реорганизация в форме присоединения ООО "Б" к ООО "А", если единственным участником ООО "Б" является ООО "А"? [Электронный ресурс] / Т.И. Манцевич // Пех. Беларусь / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. – Минск, 2023 (по сост. на 02.12.2022).
3. Коротаев, С.Л. Реорганизация путем присоединения : бухгалтерский и налоговый учет у учредителя присоединяемых предприятий и в АО, к которому производится присоединение [Электронный ресурс] / С.Л. Коротаев // ИПС «Нормативка.by». – Минск, 2023 (по сост. на 30.05.2023).
4. Коротаев, С.Л. Реорганизация: источник списания прежних вложений / С.Л. Коротаев // Нов. экон. газ.: Информбанк. – 2016. – № 94. - С. 2-5.
5. О хозяйственных обществах : Закон. Респ. Беларусь, 09.12.1992, № 2020-XII (в ред. от 18.07.2022).
6. Гражданский кодекс : Кодекс Респ. Беларусь, 07.12.1998, № 218-З (в ред. от 03.01.2023).
7. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2014, № 46 (в ред. от 22.12.2018).

**JOINING THE PARENT COMPANY OF ITS SUBSIDIARY: WRITE-OFF OF THE FOUNDER'S FINANCIAL INVESTMENTS**

**Korotaev S.L., partner of JSC «AuditConsult», doctor of Economics, Professor**

***Annotation.*** *The article deals with topical issues that arise for business entities during reorganization by joining, in particular, in cases where the organization to which the accession is being made is the only participant in the organization being joined.*

***Key words:*** *parent company, subsidiary, reorganization by joining, authorized capital, share in the authorized fund, financial investments in the authorized fund, write-off of financial investments, introductory balance sheet, equity, accounting.*

**УДК 657.47.01**

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА

**Лагуновская Е.О., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте, УО «БГЭУ»**

***Аннотация.*** *В статье рассмотрена сущность управленческого анализа, проводимого на основе данных управленческого учета. Управленческий учёт представляет собой упорядоченную систему выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления информации внутренним пользователям организации для принятия управленческих решений. Это процесс, который обеспечивает руководство организации информацией, используемой для управленческого принятия управленческих решений.*

***Ключевые слова:*** *управленческий учет, управленческий анализ, планирование, информационное обеспечение, принятие решений, стратегия развития, затраты, резервы.*

**Введение.** Важность и необходимость проведения управленческого анализа зависит от стратегических целей и тактических задач развития предприятия. Управленческий анализ нужно проводить при разработке стратегии по развитию предприятия и для реализации эффективного менеджмента в целом, т.к. это представляется важным элементом управленческого цикла. Главная цель управленческого анализа заключается в информационном контроле за рациональностью функционирования всей хозяйствующей системы, выявлению и мобилизации внутрипроизводственных резервов и направлений адаптации внутренних возможностей предприятия к изменениям во внешней среде.

**Основная часть.** В современных условиях развития экономики возникла объективная необходимость объединения количественного и качественного анализа управленческих процессов, а также совершенствование аналитического обеспечения принятия решений.

Суть управленческого анализа заключается в установлении внутренних ресурсов и возможностей предприятия, а также определение оценки текущего состояния бизнеса и выявлении стратегических проблем.

Характерной особенностью управленческого анализа является то, что он отличается от других видов анализа не только своими целями, объектами и задачами, но и специфическими чертами, которые свойственны только ему. Среди особенностей управленческого анализа следующие:

- ✓ Ориентация результатов на руководство предприятия.
- ✓ Привлечение всех источников информации.
- ✓ Отсутствие внешней регламентации.
- ✓ Деятельность организации изучается со всех сторон.
- ✓ Интеграция учёта, анализа, планирования, бюджетирования и принятия решений.
- ✓ Максимальная ограниченность доступа пользователей к результатам анализа для сохранения коммерческой тайны.

К принципам управленческого анализа относятся:

- ➢ Объективность результатов, которые основаны на проведённом исследовании.
- ➢ Научная обоснованность результатов исследования.
- ➢ Системность исследования.
- ➢ Комплексность аналитических мероприятий.
- ➢ Оптимальность, которая позволит принимать рациональные, адекватные решения в управлении.
- ➢ Принцип выделения ведущего звена.
- ➢ Оперативность получения выходных аналитических данных.
- ➢ Количественная определённость.
- ➢ Точность.
- ➢ Сопоставимость результатов проведённого анализа.
- ➢ Принцип учёта специфики деятельности предприятия.

В рамках проведения управленческого анализа необходимо соблюдать системный подход, который подразумевает, что предприятие рассматривается в качестве сложной системы, действующей в открытой среде, и одновременно с тем, оно состоит из ряда подсистем. Системность даёт возможность обеспечить полноту и реальность выводов. Все изучаемые объекты исследуются как сложные подвижные системы, состоящие из нескольких элементов, которые связаны между собой и внешней средой. Изучение каждого объекта происходит с учётом всех внутренних и внешних связей, а также его отдельных элементов. Системный подход связан с принципом комплексности аналитических мероприятий.

Комплексность означает:

- ❖ Проведение анализа всех элементов определённой финансово-хозяйственной деятельности.
- ❖ Обязательное исследование финансово-хозяйственной деятельности организации во взаимосвязи с общеэкономическими явлениями и процессами.
- ❖ Исследование всех эндогенных факторов.

Принцип оптимальности свойственен для проведения управленческого анализа в силу того, что он даёт возможность из разных вариантов управленческих решений выбрать то, которое наиболее соответствует внутренним и внешним обстоятельствам.

Особенность принятия управленческого решения зависит от выводов управленческого анализа, исходя из принципа количественной определённости, который достигается путем:

❖ Количественного выражения параметров и условий, которые обеспечивают сопоставимость и оптимизацию альтернативных вариантов в процессе управления.

❖ Количественного выражения связей, которые образуются между компонентами системы менеджмента.

❖ Количественного выражения степени неопределённости и риска при принятии решения.

Выделяют несколько этапов управленческого анализа, которые зависят от целей и других обстоятельств:

I. Выявление целей и задач анализа.
II. Поиск вариантов альтернативных действий и выбор наиболее адекватного из них.
III. Реализация оптимального варианта.
IV. Проведение оценочных действий в отношении оптимального варианта.
V. Комплексная оценка эффективности принятых управленческих решений.

Анализ в управленческом учете обеспечивает изучение прошлых, текущих и будущих показателей для оценки достигнутых результатов, расчет эффективности деятельности каждого подразделения, оперативное использование информации с целью выработки управленческих решений и перспектив дальнейшего развития предприятия в целом.

Виды управленческого анализа:

- ретроспективный (оценочный);
- текущий (оперативный);
- перспективный (прогнозный).

Задачами ретроспективного анализа является оценка эффективности деятельности предприятия за отчетный период, сопоставление доходов и затрат в различных аналитических разрезах и временных интервалах.

Результаты анализа:

1. Исполнение бюджета движения денежных средств (cash flow);
2. Отчет о прибылях и убытках (исполнение бюджета доходов и расходов);
3. Отчет о движении капитала;
4. Отчет о финансовом положении;
5. Оценка инвестиционных проектов и новых направлений деятельности;
6. Рентабельность продукции, товаров и услуг и т. д.

Задачами текущего (оперативного) анализа является получение информации о хозяйственных процессах, выявление отклонений от запланированных показателей на ранних стадиях, принятие решений исходя из оценки влияния на ожидаемое выполнение результативных показателей. Взаимосвязь управленческого анализа и управленческого учета обеспечивают управленческую систему необходимыми аналитическими данными на ближайшую перспективу.

В рамках текущего анализа исследуется:

7. Движение денежных средств;
8. Исполнение плана продаж;
9. Оборачиваемость запасов;
10. Состав дебиторской задолженности;
11. Структура денежных потоков и др.

Задачами перспективного (прогнозного) анализа в управленческом учете является моделирование ситуации, направленной на будущее. Разработка бюджетной модели, позволяющей прогнозировать финансовые результаты предприятия и возможные риски. Учет и анализ управленческих расходов предприятия помогает в выборе наиболее рационального сценария развития предприятия с минимальными вложениями.

Результаты анализа:

12. Консолидированный бюджет предприятия;
13. Прогнозный отчет доходов и расходов;
14. Прогнозный (управленческий) баланс;
15. Учет и анализ управленческих расходов организации;
16. Отчет о движении денежных средств и т. д.

Управленческий учет выступает базой и основой системы управления на предприятии. Он позволяет менеджерам видеть и анализировать эффективность принятых решений, сравнивать

результаты с планами, выявлять отклонения, устанавливать и ликвидировать причины. С его помощью планируют работу предприятия, инвестирование и финансовую деятельность.

На управленческой отчетности основывают бюджетирование, мотивацию персонала, а также отслеживают ключевые показатели эффективности конкретных подразделений. Отлаженная система управленческого учета обеспечивает прозрачность и объективность оценок работы центров ответственности, что позволяет распределять персональную ответственность.

Управленческие отчеты оперативно готовят по запросу руководства. В ежемесячных, квартальных и годовых управленческих отчетах указывают данные об отклонениях в параметрах и показателях, с описанием и пояснениями их происхождения.

Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA) и Институт присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (CIMA) совместно разработали Международные принципы управленческого учета. Их создали на основе глобальной консультации с финансовыми директорами, преподавателями и другими специалистами. Приведены 4 универсальных принципа управленческого учета, которые выступают основой для выработки практики управленческого учета (рисунок 1).

**Рисунок 1. – Международные принципы управленческого учета**

Примечание – Источник: [4].

Коммуникация обеспечивает понимание, что играет важную роль. Управленческий учет выступает составляющей в процессе обмена информацией между менеджерами. Результат общения — оперативное принятие управленческих решений.

Информация актуальна. Данные должны быть лучшими из имеющихся, надежными и доступными, соответствовать контексту и быть финансового и нефинансового характера, охватывать как внешние так и внутренние вопросы.

Разумное руководство способствует доверию. Эффективный управленческий учет подразумевает применение принципов квалифицированными людьми. Это повышает сохранение и целевое использование информации и ресурсов предприятия, защиту финансовых и нефинансовых активов, репутации.

Влияние на стоимость анализируется (с помощью сценариев и моделей). Управленческий учет моделирует сценарии на основе последней информации, сравнивает и учитывает альтернативные затраты в решениях. Это демонстрирует причинно-следственные связи между факторами производства и результатами. Принцип требует понимания бизнес-моделей и макроэкономической среды.

Эффективный управленческий учет лежит в основе успеха предприятия. Это своеобразная приборная панель перед штурвалом пилота, сообщающая данные о состоянии самолета в режиме реального времени. Принципы управленческого учета помогают соединить цели предприятия с

методами достижения, поэтому могут касаться: персонала, управления результативностью организации во внешней и внутренней среде, практики управленческого учета [4].

Управленческий учет – это своего рода GPS-навигатор для руководителей, который ведет компанию в нужном направлении и формирует стратегию организации, прогнозируя будущее на основе анализа ситуации. Управленческий учет долгое время не имел столь же развитой системы принципов и стандартов, обеспечивающих единообразие реализации этих практик во всем мире, как финансовый учет. Берри С. Меланкон, CPA, CGMA, президент и исполнительный директор AICPA, сказал: «Публикация этих принципов – значительное событие. Они помогут привнести упорядоченность в эту сложную хаотичную систему и будут способствовать принятию решений, основанных на фактах и учитывающих в первую очередь не сиюминутную выгоду, а долгосрочное процветание. Благодаря повсеместному внедрению принципов, менеджеры, инвесторы, заинтересованные стороны и общественность будут с большим доверием относиться к предпринимаемым компаниями действиям» [4]. Представленные принципы – это последнее достижение CIMA и AICPA, двух организаций, учредивших и продвигающих статус CGMA (Сертифицированный международный специалист по управленческому учету) с целью поднятия престижа профессии специалиста по управленческому учету. Предложенный документ получил широкую поддержку со стороны бизнеса и академических кругов, отметивших важность внедрения данных принципов.

Данные хорошо организованного управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции, работ, услуг.

К информации для внутреннего управления предъявляется ряд специфических требований. Она должна быть:

оперативной, формируемой по принципу "чем быстрее, тем лучше". Минимальный срок бухгалтерской отчетности в один месяц для большинства управленческих задач неприемлем. Если есть выбор между точностью и быстротой получения данных для управления, менеджер, как правило, предпочтет второе;

целевой, т.е. направленной на решение конкретных задач управления;

адресной, имеющей ориентацию на конкретного потребителя - менеджера и решаемые им задачи. Адресность должна учитывать уровень служебной иерархии должностных лиц в аппарате управления организацией;

достаточной. Информация управленческого учета не должна быть излишней, но вполне достаточной для принятия соответствующих решений. Ее достаточность во многом обеспечивается за счет аналитичности данных или возможностей их использования в экономическом анализе. Это позволяет при определенной ограниченности исходных показателей для управления широко использовать их производные, результаты аналитических расчетов, группировок, сопоставлений и т.п.;

экономичной в получении и использовании;

гибкой, приспособленной к возможностям изменений в бизнесе.

Рыночную экономику отличают динамизм развития, неопределенность многих хозяйственных ситуаций, их многовариантность. Соответственно, система управленческого учета не должна быть стабильной, неизменной в течение многих лет. Наоборот, ее следует подвергать постоянным обновлению, совершенствованию и развитию по форме, масштабам и содержанию.

Руководителям высшего звена, как правило, предоставляются:

– управленческая информация в виде отчетов о результатах производственной, финансовой и инвестиционной деятельности организации и ее структурных подразделений на конкретный период времени и за прошедший отчетный период;

– анализ влияния выявленных внутренних и внешних факторов на результаты деятельности организации и ее основных структурных подразделений;

– плановые и прогнозные показатели на будущие периоды.

Грамотно построенный управленческий учет:

способствует успешной деятельности предприятий;

обеспечивает высокие темпы их стратегического развития;

позволяет менеджменту оперативно получать необходимую учетную и аналитическую информацию;

обеспечивает организацию конкурентными преимуществами посредством управления затратами, коммерческой деятельностью и организации общего управления;

структурирует разные виды и направления деятельности предприятия;

обеспечивает оценку вклада в итоговый результат различных структурных подразделений.

Об эффективно организованной системе управленческого учета можно говорить в случае, если она позволяет создать уровень информационного обеспечения аппарата управления, который будет достаточным для решения таких задач, как,

- формирование достоверной, объективной и оперативной информации для осуществления текущего, тактического и стратегического планирования и анализа;
- управление издержками организации;
- создание действенной системы внутреннего контроля;
- формирование оптимальной системы учета затрат и калькулирования себестоимости.

Современная практика управления требует выработки и исполнения решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования предприятия.

Информация, формируемая в системе управленческого учета позволяют повысить аналитическое обеспечение процесса принятия решений.

Особенностью деятельности управленческого аналитика, в отличие от финансового, является возможность использования любой информации, в том числе и конфиденциальной.

Интенсивный обмен потоками информации, которые разделяются на прямые и обратные, находит своё отражение в учётной и отчётной документации для внутреннего пользования. Прямые потоки передают управляющие команды, например планы, сметы, прогнозы, нормативы. Обратные потоки содержат данные о состоянии управляемой подсистемы, например учётные данные, отчёты, информацию об исполнении смет, контрольные данные.

Процесс выработки и принятия управленческого решения относится к наиболее трудоёмкой и ответственной части управленческого труда. Менеджерам разных уровней управления для принятия наиболее эффективных решений нужна максимально полная внутренняя информация о предприятии, сгруппированная и представленная определённым образом исходя из потребностей управления. Основной информационной системой предприятия является управленческий учёт, который позволяет интерпретировать, обобщать, оформлять и передавать информацию внутренним пользователям для дальнейшего тщательного управленческого анализа.

Таким образом, основное содержание процесса принятия управленческих решений – это постоянная логически последовательная работа с внутренней информацией (в первую очередь, сведений управленческого учёта), которая реализуется посредством сбора, хранения, передачи и анализа данных о хозяйственной деятельности предприятия.

Влияние информационных технологий на организацию управленческого анализа обусловлено возрастающими требованиями к своевременности, достоверности, полноте информации.

Главной задачей современных информационных технологий в системе управленческого анализа является своевременное предоставление достоверной, необходимой и достаточной информации специалистам и руководителям для принятия обоснованных управленческих решений.

От точности получаемых в процессе анализа результатов зависит правильность и адекватность принятия управленческих решений, поэтому применение информационных технологий повышает эффективность аналитической работы.

Наиболее эффективной организационной формой использования информационных технологий является создание на их базе автоматизированных рабочих мест (АРМ) аналитиков, то есть профессионально ориентированных малых вычислительных систем, предназначенных для автоматизации работ по управленческому анализу.

Базовыми программными средствами при создании функционального программного обеспечения АРМ аналитика являются программные средства для подготовки текстов (текстовые редакторы или текстовые процессоры), программные средства для подготовки табличных документов (табличные процессоры или электронные ведомости), программные средства для автоматизации работ по созданию и ведению баз данных, поиску требуемых сведений для подготовки различных документов. Большое распространение на практике получили интегрированные пакеты функционального программного обеспечения, включающие в свой состав текстовый процессор, табличный процессор, систему управления базами данных (СУБД), а также

специальный командный файл настройки программного обеспечения на конкретный режим обработки информации. Это позволяет организовать работу аналитика на АРМ в режиме «меню» с максимальным учётом его профессиональных требований, сочетающих целостную обработку чисел, текстов и графиков, а также другой деловой информации.

Необходимость внедрения автоматизированных информационных технологий в процессе проведения внутреннего управленческого анализа на современном предприятии очевидна. Это позволит достичь следующих целей:

- сокращение сроков обработки аналитических данных (повышение оперативности анализа);
- повышение качества и достоверности обработки за счёт более полного охвата влияния факторов на результаты хозяйственной деятельности, замены приближённых или уточнённых расчётов точными вычислениями, постановки и решения новых многомерных задач анализа, практически невыполнимых вручную и традиционными методами;
- повышение гибкости в управлении;
- совершенствование организации труда аналитических работников, снижение трудоёмкости и стоимости аналитического процесса.

**Заключение**. Таким образом, управленческий учет выступает в качестве информационной базы, выступающей необходимым элементом процедуры принятия эффективных и своевременных управленческих решений на основе проведенного управленческого анализа. Управленческий учет охватывает все виды информации, необходимой для управления предприятием, связывает процесс управления с учетно-аналитическим процессом.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Иванкова О.Г., Кальницкая И.В., Максимочкина О.В., Васина Н.В. Управленческий аспект учетно-аналитической системы // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 117– 122.
2. Лагуновская, Е.О. Бюджетирование в системе управленческого учета транспортного предприятия // Е.О. Лагуновская, 2022. Бухгалтерский учет и анализ. №9. С. 10-15.
3. Лагуновская, Е.О. Место и роль управленческого учета в информационной системе предприятий транспорта / Е.О. Лагуновская. // Бухгалтерский учет и анализ. — 2023. — № 6. – С. 46–52.
4. Щегловская, Ю.А. Положения МСФО и принципы управленческого учета: возможности гармонизации // Учет. Анализ. Аудит. [Электронный ресурс] – 2018, № 1. Т. 5. – Режим доступа: https://elib.fa.ru/art2018/bv120.pdf/download/bv120.pdf. – Дата доступа: 03.05.2024.
5. Касаева, Т. В. Информационное обеспечение оценки финансовой эффективности бизнеса / Т.В. Касаева // Вестник Витебского государственного технологического университета. – 2020. – № 2 (39). – С. 160–174.
6. Об информации, информатизации и защите информации: Закон Респ. Беларусь, 10 нояб. 2008 г., №455-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 10.10.2022 г., № 209-З // Эталон-online [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022. – Дата доступа: 05.06.2023.

### MANAGEMENT ACCOUNTING AS THE BASIS OF MANAGEMENT ANALYSIS

**Lagunovskaya E.O., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Agriculture and Transport of the Belarusian State University of Economics**

***Annotation.*** *The article considers the essence of management analysis conducted on the basis of management accounting data. Management accounting is an orderly system for identifying, measuring, collecting, recording, interpreting, summarizing, preparing and providing information to internal users of an organization for making management decisions. It is a process that provides the management of an organization with information used for management analysis.*

***Keywords:*** *management accounting, management analysis, planning, information support, decision-making, development strategy, costs, reserves.*