

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

© 2012

Ю.В. Кривцова, преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и статистика»
Самарского Государственного Университета Путей Сообщения

Ключевые слова: инвестиции; управленческий учет; принципы и задачи учета.

Аннотация: В данной работе раскрывается вопрос организации управленческого учета в организации, его роль в анализе инвестиционного процесса, принципы и задачи управленческого учета.

Эффективная деятельность организации, обеспечение высоких темпов ее развития и повышение уровня конкурентоспособности в значительной мере определяются уровнем инвестиционной активности. В свою очередь, уровень инвестиционной активности организации характеризуется степенью ее инвестиционной привлекательности, которая в данном случае выступает определяющим этапом при выборе инвестором объекта инвестирования и принятии решения о начале инвестиционного процесса.

Инвестиционный процесс в разных формах обеспечивает стабильное развитие организации и определенный запас прочности. Это особенно актуально в современных российских условиях, так как важность инвестирования в нашей стране обуславливается рядом причин. Стратегическая необходимость инвести-

ционной деятельности во многом определена не только стремлением организаций создать гарантии своего развития, но и предельным износом производственных мощностей и необходимостью замены устаревших технологий производства. Естественно, каждый инвестор при этом стремится получить максимум прибыли при минимуме затрат, то есть добиться оптимальной эффективности своей деятельности. В связи с этим оценка эффективности инвестиций и поиск путей ее повышения имеют важное практическое значение.

Решение поставленной задачи возможно лишь при наличии своевременной, достоверной и качественной информации, способной дать всестороннее описание инвестиционного процесса. Другими словами, без поставленной системы управленческого учета, формирующих вышеуказанные данные невозможно осу-

ществлять управление, а тем более прогнозирование инвестиционных процессов.

На наш взгляд, лучшее отражение учетной деятельности приводится Американской ассоциацией бухгалтеров: «Бухгалтерский учет — это процесс идентификации и регистрации экономической информации, исчисления и оценки показателей и представления данных пользователям информации для выработки, обобщения и принятия решений».

Данную мысль поддерживает отечественный ученый Я.В. Соколов, который понимает [4]: «бухгалтерский учет как язык для описания хозяйственного процесса». И в этом смысле среди всех экономических наук учет схож с математикой, которая является универсальным языком для всех точных и естественных наук.

Как отмечено в работе Волковой О.М. [2], учет можно разделить на две ветви: учет как мысль представлен теорией (счетоведением), а как действие — практикой (счетоводством). Следовательно, главная цель бухгалтера не в том, чтобы регистрировать факты, а в том, чтобы решать задачи, возникающие в ходе хозяйственной деятельности. Обобщенно можно выделить четыре вида учетных задач.

1. Обеспечение сохранности имущества собственников. В связи с тем, что собственник зачастую не участвует в оперативной деятельности организации, а нанимает для выполнения данных задач менеджеров, а у последних может возникнуть желание действовать вразрез с его интересами. Собственники и государство заинтересованы в том, чтобы этого не было, и придумывают разные правила и методики (инвентаризации, контроля и т.д.). С точки зрения контроля первая задача распадается на две — сохранность самого имущества и учет прав на него и ответственности исполнителей.

2. Вторая задача сформулирована Ф. Бестой и Л. И. Гомбергом на границе XIX и XX веков. Цель ведения учета — контроль, однако не в смысле сохранности имущества, а в смысле обеспечения эффективного управления им. Информация в этом случае нужна прежде всего, чтобы принимать действенные управленческие решения.

3. Третья задача поставлена французскими авторами Э. Леоте и А. Гильбо и выдающимся русским экономистом А. П. Рудановским также на рубеже веков. Они сводили учет к квантификации финансовых результатов, т. е. выявлению экономических и юридических последствий хозяйственных операций.

4. Сравнительно недавно, в 70-е годы XX века, Э. С. Хендриксен выдвинул идею о том, что задачей бухгалтерского учета является перераспределение ресурсов в народном хозяйстве. Особенно наглядно это видно в условиях рынка ценных бумаг, где результаты хозяйственной деятельности, выраженные в отчетности, создают «экономический портрет» организации. Чем выше будут эти результаты, тем больше инвесторов устремят свои финансовые потоки в эту область. И наоборот, отчетность с низкими прибылями или убыт-

ками стимулирует отток финансовых средств из этих организаций.

Из вышесказанного мы видим, что практически до конца XIX века учетная деятельность представляла собой лишь регистрацию фактов хозяйственной жизни. Но концу XIX века, в эпоху бурного развития промышленного производства, деловой мир осознал необходимость учетной информации в интересах принятия решений в частности и обеспечения процесса управления в целом. Пионерскими работами в области бюджетирования считаются публикации Х. Эмерсона (1908, 1909) и Дж. Ч. Гаррисона (1911). Таким образом, управленческий учет как область практической деятельности и теоретических изысканий отделилась от бухгалтерского учета около ста лет назад.

Несколько позднее, в 1917 году, Федеральная торговая комиссия США выпустила брошюру «Унифицированный бухгалтерский учет», которая стала первой попыткой обобщить сложившуюся практику составления публичных финансовых отчетов американских компаний. Таким образом, в отдельную ветвь бухгалтерского учета был выделен финансовый учет, нацеленный на формирование публичной отчетности для представления ее внешним пользователям, в первую очередь инвесторам (действующим и потенциальным), не участвующим в оперативном управлении.

Еще позднее, по мере развития и усложнения налоговых систем в развитых странах, появилась необходимость точного расчета налогооблагаемых баз. И государство, и собственники, и управляющие понимали, что единственной более или менее объективной основой для такого расчета может стать учетная информация, сформированная в соответствии с общепринятыми принципами. Так появился налоговый учет.

Надо сказать, что, несмотря на столь давнее выделение специфических предмета и объекта управленческого учета из широкого информационно-методического поля бухгалтерского учета, сам термин «управленческий учет» возник в 50—60-е годы XX века. Окончательно профессиональная сфера сформировалась в 1972 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров (США) разработала и утвердила стандарт профессиональных экзаменов по управленческому учету. В Россию термин «управленческий учет» пришел в 90-е годы, хотя сама деятельность, была достаточно хорошо развита в условиях до рыночной советской экономики. Особенно широкое распространение и глубину проработки имели методы обработки информации о затратах производственного предприятия и нормирование. Работу эту традиционно выполняли планово-экономические отделы организаций. Однако, большая часть этого информационного оборота использовалась лишь в целях отчетности перед вышестоящими государственными органами, а отнюдь не для принятия управленческих решений в самой организации. В отличие от плановиков советского периода, современный специалист в области управленческого учета должен не только освоить выработанные десятилетиями мето-

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

дики, но и осознать основную цель своей деятельности, а именно представление информации, пригодной для принятия управленческих решений.

Ч.Т. Хорнген, Дж. Фостер [1]: «Управленческий учет — процесс идентификации, измерения, сбора, систематизации, анализа, разложения, интерпретации и передачи информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

Николаева С. А. [3]: «Управленческий учет — это система сбора, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе, необходимом для управления объекта-

ми, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия».

Обобщив предлагаемые в научной литературе определения получаем, что управленческий учет — это совокупность некоторых действий, которые менеджеры производят для того, чтобы потом осуществлять управленческие функции. Однако, зачастую менеджмент принимает управленческие решения не дожидаясь не только «интерпретации», но даже «сбора» информации. В мелких, семейных организациях, система сбора и обработки информации зачастую формально отсутствуют

Таблица 1. Задачи решаемые в системе управленческого учета.

Функции	Задачи
Представление информации	Оценка наличных финансовых ресурсов.
	Обоснование стоимости заемных средств.
	Исчисление прибыли.
	Формирование отчета о движении инвестиционных средств.
	Разработка и представление руководству организации различных внутренних отчетов.
Анализ	Определение путей наиболее эффективного использования финансовых ресурсов.
	Выявление возможности роста инвестиционной результативности (внутренних резервов) и межпериодная оптимизация финансового результата.
	Подготовка информации для принятия решений о структуре инвестиционного портфеля организации.
	Подготовка информации для принятия решений о способах финансирования инвестиционных проектов.
	Разработка вариантов инвестирования.
Планирование	Прогнозирование будущих значений показателей.
	Разработка оперативных и стратегических планов.
	Подготовка информации для принятия решений о системе краткосрочных или долгосрочных целей и задач организации.
Мотивация	Мотивация сотрудников и менеджеров.
	Разработка способов участия сотрудников и менеджеров в прибыли компании.
	Разграничение сфер ответственности менеджеров.
	Выработка способов оценки эффективности работы подразделений и менеджеров.
Координация	Координация деятельности различных сегментов бизнеса.
	Оптимизация структуры бизнеса.
	Выработка политики в области распределения накладных расходов между подразделениями организации и/или проектами.
	Организация текущего обмена информацией между подразделениями и менеджерами.
Контроль	Организация внутреннего финансового контроля.
	Организация внутреннего аудита.
	Сравнение фактически достигнутых с плановыми показателями и разработка рекомендаций руководству по устранению или недопущению выявленных отклонений в будущем.

в принципе, однако управленческие решения принимаются. Следовательно, несмотря на отсутствие формализованной «системы», управленческий учет там есть, поскольку присутствует информационный обмен, причем не только внутри организации, но и между самой организацией и внешней средой. Информационный обмен может быть устроен в различных формах, обладать разнообразными качественными характеристиками, однако во всех случаях он формирует информационное поле для принятия управленческих решений.

Однако, при попытке упорядочения информационного пространства, важно определить для каких целей производится оптимизация информационного поля, какую информацию необходимо получить инвестору для принятия решений. Любое управленческое решение должно быть направлено на достижение стоящих в данный момент перед организацией целей. А система информационного обмена в организации должна быть такова, чтобы обеспечивать этот процесс наилучшим образом.

Различные источники формулируют принципы управленческого учета по-разному, но главные среди них приведены в Законе о бухгалтерском учете и Положений о бухгалтерском учете (ПБУ 4/99). Следует, однако, отметить, что указанные нормативные акты описывают требования прежде всего к бухгалтерскому (финансовому) учету, ведущемуся в первую очередь для внешних пользователей. Поэтому, говоря об управленческом учете, следует прокомментировать некоторые принципы особо.

Согласно сложившейся мировой практике основополагающей концепцией бухгалтерского учета является принцип достоверного и добросовестного отражения фактов хозяйственной жизни. Согласно этой концепции учетная информация должна представляться в такой форме, которая позволяла бы пользователю этой информации составить мнение о реальном положении дел в организации. Поскольку управленческий учет имеет дело с формами отчетности, законодательно не регулируемые, то и понимать достоверность мы будем не как соответствие нормам закона, а как соответствие действительному положению вещей в организации.

Второй базовой концепцией бухгалтерского учета является принцип приоритета содержания над формой, которая провозглашает приоритет экономического содержания фактов хозяйственной жизни над их юридической формой при представлении разного рода информации в систему учета.

Принцип обособленности требует рассмотрения каждого экономического субъекта отдельно от других. В управленческом учете, при решении специфических задач, обособленно рассматривается не только организацию в целом, но и отдельные его подразделения или сегменты (центры ответственности), которые в некотором приближении тоже можно считать экономическими субъектами, а также отдельные управленческие проблемы.

Принцип полноты означает, что информация, касающаяся любой учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными.

Принцип сопоставимости в бухгалтерском (финансовом) учете интерпретируется достаточно просто — одинаковые показатели за разные периоды времени должны быть сформированы в соответствии с одними и теми же принципами. ПБУ 4/99 гласит: «По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные за период, предшествовавший отчетному. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации». В управленческом учете информация имеет гораздо более сложную структуру, и сравнения здесь используются несколько другие.

В соответствии с принципом понятности информация, представленная в любом учетном документе, должна быть понятна пользователю этого документа. В случае управленческого учета можно сказать, что информация, подготовленная для менеджера, который будет принимать по ней какие-либо решения, должна быть представлена в такой форме, чтобы менеджер понял, что же несет в себе этот документ. И разумеется, информация должна быть уместной — относиться к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена излишними деталями.

Принцип периодичности кажется очевидным, хотя бухгалтеру, занимающемуся управленческим учетом, выдержать его труднее, чем при подготовке внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности — там этот принцип поддерживается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и внутренний оборот информации, и внутренние отчеты желательны также строить в соответствии с этим принципом.

Принцип экономичности никогда не обсуждают относительно бухгалтерского (финансового) учета, поскольку в силу своей жесткой внешней регламентированности ведение бухгалтерского учета обязательно для организации. Бухгалтерский (финансовый) учет следует вести так, как предписано, невзирая на то, что затраты на поддержание учетного процесса могут и не быть продуктивными. Для управленческого учета, который полностью регламентируется самой организацией и служит исключительно целям повышения внутренней эффективности деятельности, такой подход не рационален. Затраты на поддержание системы управленческого учета должны быть существенно меньше выгод от ее функционирования. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения транс-

акционных и прочих затрат. И польза эта должна быть заметна.

Так же, не менее значима необходимость дополнительного выделения принципов: опережение данных для принятия управленческого решения, ответственности за последствия принятого решения. Для принятия стратегических целей по развитию организации, недостаточно только построения ретроспективных данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимо внедрение механизма получения достоверной и опережающей информации о динамике развития организации. Из вышесказанного очевидно, что принцип достоверности данных становится ключевым, так как построение прогнозных значений на искаженной основе не приведет к желаемым результатам. В связи с этим, ответственность аналитика за предоставленную информацию резко возрастает и появляется необходимость внедрения кодекса деловой ответственности аналитического сотрудника.

Соблюдение всех этих принципов позволяет построить систему управленческого учета такой, чтобы она максимально соответствовала главной цели этого вида деятельности.

Анализ современной российской учетной литературы показывает, что большинство ее авторов считают целью существования системы управленческого учета в организации исчисление себестоимости производимой продукции, возможно, несколькими, конкурирующими между собой способами, а также приложение некоторых микроэкономических моделей для анализа выпуска продукции. Такое представление о роли одной из составляющих системы управления организацией чрезвычайно однобоко. Бухгалтерский (финансовый) учет, будучи по своей природе ретроспективным, всегда имеет дело с фактами, которые уже свершились. В управленческом же учете оперирование данными прошлых периодов — не главное, это лишь средство; учетно-управленческий взгляд на вещи устремлен в будущее. С этой точки зрения прошлое представляет интерес только для того, чтобы извлечь из него уроки и использовать в качестве ориентира при разработке стратегии и тактики достижения целей организации на будущее. В управленческом учете информация служит целям управления, поэтому в споре о том, что здесь первично — управление или учет, следует отдать пальму первенства первому.

Целью управленческого учета является подготовка и представление менеджерам организации достоверной, полной и своевременной информации для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей организации.

Система управленческого учета в организации действует посредством ряда функций (рис. 1.).

Можно сформулировать множество задач, решаемых в системе управленческого учета в организации. Во всех случаях набор индивидуален и зависит от це-

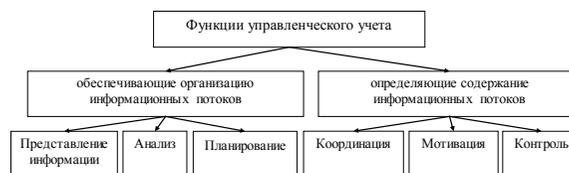


Рис. 1. Функции управленческого учета.

лей и задач самой организации, от того, какая ситуация сложилась в ее бизнес-среде, какой рыночной стратегии и тактики придерживается ее руководство, от того, насколько формализованы и стандартизированы учетно-аналитические процедуры и процесс принятия решений в организации. Основные задачи, решаемые в системе управленческого учета большинства организаций, в рамках названных функций можно привести в таблице 1.

Проанализировав учетно-управленческие задачи, может сложиться впечатление, что функцией управленческого учета является еще и организация инвестирования как такового. Организация инвестиционного процесса — это сфера ответственности менеджеров, а отнюдь не учетных работников. Бухгалтер-аналитик принимает участие в управлении инвестиционным процессом только когда речь идет о стоимостных оценках ресурсов и финансовых показателях результативности. Технологическая информация используется в ряде процедур управленческого учета только как информационная база для расчета различных нормативов и финансовых оценок. При этом бухгалтеры-аналитики работают в тесном контакте с менеджерами и специалистами подразделений, понимая, что их работа ценна не сама по себе, а лишь поскольку она позволяет осуществлять процесс управления.

Чрезмерное внимание только учетным данным в ущерб их управленческой полезности для организации чревато прежде всего тем, что манипулирование цифрами способно завуалировать саму проблему, ради которой ведутся расчеты. Учетная информация необходима менеджерам как информационная база для решения задач управления организацией. Необходимость решения этих задач заставляет собственников и менеджеров организации строить, поддерживать и развивать систему оборота учетно-управленческой информации, т. е. управленческий учет.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов. М.: Олимп бизнес, 1997.
2. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. (стр. 13-28)
3. Дайле А. Практика контролинга. М.: Финансы и статистика, 2001.
4. Забелин П.В. Основы корпоративного управления концернами. М.: Изд-во «Приор», 1998.

THE ORGANIZATIONS OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT OF INVESTMENT PROCESSES

© 2012

Yu. V. Krivtsova, lecturer of the chair «Accounting, the analysis and statistics»
Samara State University of Means of communication

Keywords: investments; the administrative account; principles and account problems.

Annotation: In the given work reveals a question of the organization of the administrative account in the organizations, its role in the analysis of investment process, principles and problems of the administrative account.