Учет и анализ процессов реорганизации федеральных государственных предприятий

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Сегаль, Евгения Марковна

**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Сегаль, Евгения Марковна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Саратов

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

166

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Сегаль, Евгения Марковна

Введение.

1. Значение и задачи учета и анализа реорганизации федеральных государственных предприятии.

1.1. Экономико-правовые основы деятельности государственных предприятий и их реорганизации.

1.2. Государственное предприятие как специфический объект бухгалтерского учета и экономического анализа.

1.3. Задачи учетно-аналитического обеспечения процессов реорганизации государственных предприятий.

2. Учетное отражение структурно-организационных преобразований федеральных государственных унитарных предприятий.

2.1. Учет реорганизации дочерних предприятий в структурные подразделения государственного предприятия.

2.2. Учет реорганизации дочерних предприятий в филиалы государственных предприятий.

2.3. Сводный учет затрат на производство и формирование отчетности реорганизуемых государственных предприятий.

3. Анализ процессов и результатов реорганизации федеральных государственных предприятий.

3.1. Анализ влияния процессов реорганизации на показатели финансовой отчетности государственных предприятий.

3.2. Сравнительный анализ деятельности государственных предприятий до и после их реорганизации.

3.3 Методика оценки финансового состояния и финансовых результатов деятельности государственных предприятий.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет и анализ процессов реорганизации федеральных государственных предприятий"

Актуальность темы. Рыночные преобразования в нашей стране объективно требуют адекватной перестройки всех форм и видов экономической работы. В особой степени это относится к структурам, определяющим экономический и оборонный потенциал России. К числу подобных структур относятся государственные научно-производственные объединения, сформировавшиеся в эпоху плановой экономики и реструктуризирующиеся в ходе процессов экономической перестройки. При этом на первый план выходят проблемы аналитического обоснования вариантов реорганизации таких хозяйственных образований и соответствующего учетного отражения процессов реорганизации, отвечающего потребностям действующего законодательства и всех категорий потребителей учетной и отчетной информации.

Однако прежде, чем' рассматривать специфические учетно-аналитические проблемы реструктуризации и других преобразований государственных промышленных и научно-производственных предприятий, необходимо определить основные организационно-экономические закономерности их реорганизации, соответствующие сложившейся в народном хозяйстве страны ситуации.

Научно-производственные объединения как объект бухгалтерского учета отечественной науке и практике известны достаточно давно. Погоня за масштабами производства в советское время привела к образованию гигантских научно-производственных, производственных комплексов и объединений. Однако эти системы, даже в условиях полной государственной централизации процессов снабжения и реализации, начали давать сбои из-за сложности управления ими.

Ситуация резко ухудшилась в связи с развалом административной системы и переходом к рыночной экономике. Отсутствие централизованной системы снабжения, резкое сокращение госзаказов фактически сводят на нет эффективность работы гигантских научно-производственных промышленных образований и иногда приводят к их полному развалу.

В ходе рыночных преобразований на базе научно-производственных объединений создаются десятки и даже сотни предприятий различных организационно-правовых форм. Причем этот процесс идет в двух направлениях: перехода государственных предприятий в частную форму собственности путем их приватизации и создания федеральных унитарных предприятий.

Наше исследование ориентировано на второе направление - создание и функционирование федеральных государственных унитарных предприятий (далее по тексту ФГУП) со 100 процентным участием государства в формировании уставного фонда последних, имущество которых принадлежит им на праве хозяйственного ведения.

Государство, оставаясь формально собственником ФГУП, потеряло хозяйственный контроль над ними.

Далее новые хозяйственные формирования выделяют различные дочерние компании различных организационных форм, где уже не всегда головная организация имеет 100 процентов в уставном капитале первых.

Необходимость адаптации к изменяющимся условиям внешней экономической среды, а также наличие широкого круга противоречий требуют скорейшего проведения реструктуризации отечественных государственных промышленных предприятий. Влияние факторов научно-технического прогресса, переосмысление роли предприятия в обществе и экономике - важнейшие составляющие реструктуризации предприятий в промышленно развитых странах. Сложившиеся условия требуют, чтобы и в нашей стране были обоснованы и предложены основные направления и этапы проведения структурной трансформации отечественных промышленных предприятий в перспективе.

За период осуществления рыночных реформ отечественные предприятия претерпели ряд существенных изменений, итогом которых стало кардинально новое состояние производственных объектов. Несмотря на то, что в этот период не менее серьезные изменения коснулись и внешней социально-экономической среды предприятий и экономического сознания людей, именно трансформация состояния и в значительной мере сущности предприятия является важнейшим итогом рассматриваемого периода.

В то же время, основная масса отечественных предприятий по-прежнему представляет собой комплекс противоречий организационно-структурного, технологического, управленческого, маркетингового, кадрового характера. Необходимость адаптации к изменяющимся условиям внешней экономической среды, а также наличие широкого круга противоречий требуют скорейшего проведения реструктуризации промышленных предприятий.

Одним из современных способов реструктуризации, который характеризуется существенными преобразованиями организационной структуры, является реорганизация предприятия на следующих принципах:

- формирование единого корпоративного центра и комплекса бизнес-единиц различной степени подчиненности и специализации. Иерархическая структура компании должна быть ориентирована на оптимальное осуществление управленческих и координирующих воздействий и связей, должна исключить дублирование функций и излишние управленческие надстройки, позволить одновременно самостоятельность организаций, входящих в объединение, и их системнуювзаимоувязанность и защищенность в условиях антикризисного управления в государственных предприятиях;

- сегментация стратегических зон хозяйствования (СЗХ) в нынешней и перспективной деятельности компании и формирование комплекса соответствующих стратегических центров хозяйствования (СЦХ) в виде базовых, опорных бизнес-единиц, отвечающих за эффективное ведение дел в своей СЗХ;

- формирование иерархической организационной структуры с единой технологией выполнения бизнес-процессов по основным комплексным видам деятельности (например, при реализации проекта), с четко проработанной системой разграничения полномочий и ответственности отдельных подразделений государственного предприятия при координирующей роли центрального аппарата управления ФГУП.

Очевидно, что подобные широкомасштабные преобразования должны осуществляться на основе информационной базы, адекватной потребностям управления. Однако до настоящего времени отечественные наука и практика не выработали столь необходимых ныне принципов и конкретных методик учетно-аналитического обеспечения процессов реорганизации государственных предприятий. Этим и объясняется актуальность темы настоящего исследования.

Степень разработанности проблемы. Проблемы совершенствования методики и организации учета и анализа процессов реорганизации федеральных государственных предприятий появились относительно недавно в нашей стране при переходе от централизованной экономики к рыночным отношениям предприятий. Во многих же зарубежных странах этим вопросам уделяется достаточно большое внимание, так как для них это уже давно является объективной необходимостью. В то же время следует отметить, что в той или иной мере отдельные вопросы, связанные с преобразованием государственных предприятий, решались и отечественными учеными.

Общие теоретические и ряд практических вопросов методики и организации учета и анализа процессов реорганизации государственных предприятий нашли свое отражение в работах М.И. Баканова, В.Б. Ивашкевича, З.В. Кирьяновой, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, B.C. Плотникова, Я.В. Санчева, А.Д. Шеремета и других, а также зарубежных авторов: X. Андерссона, И. Ансоффа, Д. Друри, Т. Кадзума, Г. Мюллера, Я. Мондела, Б. Нидлза, Ч. Хорнгрена и других, которые в своих работах рассматривали отдельные аспекты совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа указанных процессов.

Своеобразие этого исследования заключается в попытке расширения сферы учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности, в частности, создание на основе данных бухгалтерского учета и анализа системы показателей, характеризующих финансовое состояние предприятия в пред- и постреорганизационный периоды; установления взаимосвязи показателей оценки эффективности процессов и различных вариантов реорганизации государственных предприятий; использовании международного опыта аналитической и прогнозно-поисковой работы в сфере выявления и использования внутренних резервов, возникающих при реорганизации предприятий; рассмотрении разных концептуальных направлений отражения в синтетическом и аналитическом учете рассматриваемых процессов.

Указанные обстоятельства обусловили выбор темы данной диссертационной работы, определили ее актуальность и основные направления исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационной работы является решение организационных и методических проблем учета и анализа процессов реорганизации государственных предприятий.

Для достижения намеченной цели предлагается решение следующих конкретных задач:

- определить экономико-правовую сущность процессов реорганизации государственных предприятий, а также задачи и принципы учета и анализа данных процессов и их последствий;

- разработать методику учета реорганизации федеральных государственных предприятий;

- дать предложения по организации и методике учета деятельности дочерних предприятий, выступающих в качестве структурных подразделений и филиалов государственного предприятия; t

- определить способы ведения сводного учета и формирования отчетности реорганизуемых государственных предприятий;

- разработать методику анализа влияния процессов реорганизации на показатели финансовой отчетности государственных предприятий;

- предложить систему показателей и методику их оценки при проведении сравнительного анализа деятельности государственных предприятий до и после их реорганизации;

- разработать методику оценки финансового состояния и финансовых результатов деятельности государственных предприятий.

Предмет и объекты исследования. Предметом исследования в диссертационной работе являются теоретические и практические проблемы учета и анализа процессов реорганизации федеральных государственных предприятий.

В качестве объектов исследования избраны крупные государственные промышленные предприятия и научно-исследовательские институты Саратовской области и других регионов России.

Теоретической и методологической основой исследования послужили международные стандарты финансовой отчетности, нормативные акты, регулирующие хозяйственную деятельность в Российской Федерации, труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам экономики и управления процессами реорганизации федеральных государственных предприятий, бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа.

При доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов исследования использовались системный подход к изучению рассматриваемых проблем, анализ и синтез, наблюдение, абсолютные и относительные величины, группировки, методы сравнительного и факторного анализа.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по организации учета и анализа для управления, выявления и использования внутренних резервов, поиска путей его оптимизации. В процессе исследования получены следующие результаты:

- дано определение федерального государственного научно-производственного предприятия (объединения) как специфического объекта бухгалтерского учета и анализа, отражающего экономические отношения центральной организации с филиалами и обособленными структурными подразделениями;

- предложена методика учета процессов преобразования дочерних предприятий государственного предприятия в филиалы и специализированные структурные подразделения, максимально учитывающая их относительно самостоятельные функции в системе управления ФГУП с обособленной организацией учета и формирования внутренней отчетности;

- даны рекомендации по ведению сводного учета и формированию отчетности реорганизуемых государственных предприятий с исключением внутрихозяйственных оборотов из итоговых показателей деятельности ФГУП в целом;

- разработана методика анализа влияния процессов реорганизации на показатели финансовой отчетности государственных предприятий;

- предложены показатели и методы сравнительного анализа деятельности государственных предприятий до и после их реорганизации;

- даны рекомендации по методике оценки финансового состояния и финансовых результатов деятельности государственных предприятий.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретические положения, разработанные в диссертации, могут быть использованы для исследования проблем учета и анализа в крупных государственных предприятиях и других различных сложных хозяйственных образованиях, для преподавания учебных дисциплин учетно-аналитического цикла.

Практическая значимость проведенного исследования состоит в том, что выводы и предложения, выдвинутые в диссертации, направлены на совершенствование учета, повышение его аналитичности, выявление и использование внутренних резервов для определения целесообразности и эффективности реорганизации государственных предприятий. Внедрение разработанных предложений поможет становлению системы учета и формирования финансовой отчетности, ориентированной на требования международных стандартов, позволит улучшить информационное обеспечение и экономическую обоснованность решений по управлению процессами реорганизации государственных предприятий, будет способствовать повышению эффективности их работы.

Апробация работы. Основные положения и результаты исследования докладывались на ежегодных научных конференциях по итогам НИР Саратовского государственного социально-экономического университета в 20032004 годах, на Международной конференции "Бухгалтерский учет в XXI веке" (Саратов, 2003 г.).

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 4 публикациях автора общим объемом 4,1 п.л.

Предлагаемые автором практические рекомендации по учетно-аналитическому обеспечению управления процессами реорганизации государственных предприятий нашли применение в практике экономической работы ряда предприятий и научно-исследовательских учреждений Саратовской области.

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Сегаль, Евгения Марковна

Заключение

Рассмотрены проблемы учетно-аналнтического обеспечения реорганизации современных государственных предприятий. Подобные предприятия имеют принципиальные отличия от госпредприятий административно-хозяйственной системы СССР, которые управлялись не двухсторонними контрактами, а прямыми директивами.

Одобренная правительством России еще в 1999 г. Концепция управления государственным имуществом и приватизации в РФ обозначила новый этап экономической деятельности государственных предприятий в условиях преобладания в стране рыночной системы хозяйствования. Было уточнено понятие права полного хозяйственного ведения. Справедливости ради следует отметить, что такое право появилось еще в 1990 году при принятии законов о собственности. Ее внедрение было направлено на борьбу с административно-командной системой, при которой госпредприятия получали имущество только в оперативное управление и были лишены возможности распоряжаться им.

Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. №161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" в п.2 ст.2 четко разграничивает такие права:

- унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, к числу которых относятся: федеральное государственное предприятие и государственное предприятие субъекта Российской Федерации (далее также -государственное предприятие), муниципальное предприятие;

- унитарные предприятия, основанные на праве оперативного управления, и в их числе: федеральное казенное предприятие, казенное предприятие субъекта Российской Федерации, муниципальное казенное предприятие (далее также - казенное предприятие).

Госпредприятия, не будучи собственниками закрепленного за ними имущества, получили в отношении его права, равные по содержанию праву собственности, за исключением ряда ограничений. Таким образом, принципы авторитарного управления предприятием были фактически отброшены.

С появлением возможности трактовать госпредприятие как совокупность контрактных отношений, возникла проблема оптимальной формы контракта. Многообразие контрактных отношений вытекает из многообразия трансакционных издержек, причем для объяснения конкретных форм экономических организаций имеет значение не абсолютный уровень издержек, а их качественная дифференциация по разным договорным организациям.

В диссертации были определены подходы к использованию в учете экономической теории трансакционных издержек. Предложено рассматривать в качестве особого объекта учета трансакционные издержки, которые состоят из затрат по заключению контракта, его сопровождению, издержки страхования рисков и их распределения по субъектам управления.

В соответствии с "контрактным" взглядом на теорию прав собственности базовой единицей как в ней, так и в родственных ей концепциях, признается акт экономического взаимодействия, сделка, трансакция. Категория трансакции охватывает как материальные, так и контрактные аспекты обмена. Она понимается предельно широко и используется для обозначения как обмена товарами, так и обмена различными видами деятельности или юридическими обязательствами как долгосрочного, так и краткосрочного характера, требующими не только детализированного документального оформления, но и предполагающими предварительное достижение простого взаимопонимания сторон.

Трактовка госпредприятия в качестве сети контрактов подводит к вопросу о взаимодействии прав собственности в нем. Поскольку контракты -это каналы, по которым передаются пучки правомочий, то установить распределение обязательств внутри организации - значит определить характерные для нее издержки, ее управленческую структуру, присущую ей систему стимулов и вероятное поведение ее членов. При таком расширенном толковании понятие трансакцийприменимо как к отношениям, складывающимся между организациями, так и к отношениям, складывающимся внутри их.

Иначе говоря, трансакционные издержки можно определить как издержки принятия решений, выработки планов и организации предстоящей деятельности, ведения переговоров о ее содержании и условиях, когда в деловые отношения вступают двое или более участников; издержки по изменению планов, пересмотру условий контрактов и разрешению спорных вопросов, когда это диктуется изменившимися обстоятельствами; издержки обеспечения того, чтобы участники соблюдали достигнутые договоренности.

Трансакционные издержки включают также любые потери, возникающие вследствие неэффективности совместных решений, планов, заключаемых договоров и созданных структур; неэффективных реакций на изменившиеся условия; неэффективной защиты соглашений. Одним словом, они включают все, что так или иначе отражается на сравнительной работоспособности различных способов распределения ресурсов и организации производственной деятельности.

Выделение целого нового класса издержек поставило сразу целый ряд проблем: определение по времени, составу и содержанию трансакций; оценка их измерения; бухгалтерское отражение и анализ их эффективности.

Трансакционные издержки - это неизбежные издержки деятельности госпредприятия в условиях рыночной экономики. Они многообразны по своему содержанию, а их объем и структуру во многом определяют организационные формы предприятий, их внутренние и внешние контрактные взаимоотношения.

Организация их учета должна обеспечить отражение не только количественных, но и качественных показателей. Наиболее приемлемой для достижения этих целей является система управленческого учета по центрам ответственности.

Анализ трансакционных издержек государственных предприятий позволяет раскрыть механизм функционирования организаций, являющихся юридически самостоятельными лицами.

Многочисленные и разнообразные бизнес-процессы между субъектами внутри госпредприятия требуют тщательного документального оформления и централизованного управления. Но документирование таких взаимоотношений должно происходить не посредством заключения гражданско-правовых договоров, а на основе утвержденных в организации единых правил документооборота и технологии обработки учетной информации. Необходимость унификации правил документирования бизнес-процессов в рамках центров ответственности внутри организации обусловлена как требованием Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете", так и продиктованной задачами управленческого и финансового учета потребностью в обработке результатов деятельности по организации в целом.

Строго говоря организация учета в бизнес-единицах сводится к двум основным моментам: организации управленческого учета производственных затрат и организации внутрихозяйственных расчетов.

На стратегическое и оперативное управление бизнес-единицами существенное влияние оказывают мероприятия и решения, принимаемые на вышестоящем уровне управления по продуктам и рынкам.

Распределение функций, обязанностей и связанных с ними рисков наиболее целесообразно осуществлять по филиалам и подразделениям, формирующимся в рамках крупных госпредприятий. Однако процессу организации филиалов должен предшествовать целый ряд экономико-правовых мероприятий. А это предполагает требующие учета тран-сакцийЬннюмвдержни. законные действия по созданию или присоединении филиалов и других обособленных органов юридического лица различаются в зависимости от организационно-правовой формы организации: "Унитарное предприятие по согласованию с собственником его имущества может создавать филиалы и открывать представительства" (п.1 ст.5 Федерального закона №161-ФЗ).

Как обязательное условие определено, что объектом открытия филиала: ".является его обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения унитарного предприятия и осуществляющее все его функции или их часть" (там же).

Общей для государственных предприятий является обязанность об указании в их учредительных документах сведений обо всех созданных филиалах. В качестве обязательных сведений указываются наименования и места нахождения филиалов. Для этого после создания самого юридического лица при создании филиала необходимо внести соответствующие изменения в учредительные документы:

Для организации бухгалтерского учета и экономического анализа принципиально важно, что филиал не является юридическим лицом и не может самостоятельно заниматься коммерческой деятельностью.

Первое означает, что филиалы, являясь частью создаваемого государственного предприятия, приобретают свой статус не ранее момента создания самого юридического лица (даты его государственной регистрации) и утрачивают статус не позднее момента завершения ликвидации этого юридического лица.

Запрет на самостоятельную коммерческую деятельность означает невозможность филиала выступать в качестве суверенного участника гражданского оборота, т.е. заключать от своего имени сделки, выступать самостоятельным субъектом в судебных процессах и т.д. Во всех случаях он выступает от имени и по поручению государственного предприятия на основании утвержденных положений.

Руководитель филиала назначается на должность уполномоченным на то учредительными документами гендиректором госпредприятия и действует на основании выданной юридическим лицом доверенности. Без доверенности одних лишь указаний в учредительных документах или положений о филиале на полномочия его руководителя недостаточно для реального осуществления его функций.

Доверенность - это своеобразного вида контракт, где указаны все полномочия руководителя филиала. Следовательно, мы опять возвращаемся к теории агентских отношений, но уже формирующихся на уровне внутрихозяйственных взаимоотношений.

Для осуществления своей деятельности филиал наделяется имуществом самим государственным предприятием. Имущество филиала как полученное от юридического лица, так и приобретенное в процессе деятельности, остается имуществом госпредприятия, может учитываться на отдельном балансе, который представляет собой часть самостоятельного баланса юридического лица.

Таким образом мы можем представить филиал как бизнес-единицу, центр ответственности которой отвечает за:

- расходы - как центр затрат;

- доходы - как условный центр доходов, рассчитанных на основе трансфертного ценообразования

В соответствии с этим положением должен быть и организован финансово-управленческий учет филиала. Если не углубляться в его детали, то в целом его методику определяет система бюджетирования. В рамках этой системы реальные доходы филиала - это условная сумма дохода, просчитанная на основе трансфертных цен, а расходы - это фактические затраты за определенный период, отражаемые в системном учете.

Анализ должен проводиться с целью выявления влияния деятельности филиала на финансовое положение госпредприятия. Источниками для проведения такого анализа являются формы отчетности филиала, а также его бюджет.

И, наконец, первичным звеном в системе управления бизнес-процессами являются: отдел, цех. Данные структурные подразделения не наделяются имуществом, не имеют самостоятельного баланса и не имеют никаких прав самостоятельного гражданско-правового характера, однако их деятельность должна находить отражение в системном учете и соответствующим образом анализироваться.

Основой их деятельности являются детализированные по цехам и отделам планы предприятия. И, тем не менее, и на этом уровне присутствуют конкретные отношения: контракты с руководителями цехов и отделов; контракты с начальниками участков и мастерами и т.д. Но заключаются они с руководящим органом госпредприятия или филиала, если данное полномочие отражено в его доверенности. Выполнение подобных контрактов также должно отражаться в учете.

Продиктованная рыночными преобразованиями реорганизация государственных предприятий должна иметь соответствующее учетное и аналитическое обеспечение.

Принципиально реорганизация ФГУПов преследует две цели: выделить существенные, наиболее необходимые для экономики страны организации с присвоением им статуса государственного или муниципального предприятия и разработать для них оптимальную структуру и основные экономико-правовые нормы хозяйственной деятельности.

Исходя из сложившийся ситуации изначально необходимо решить четыре учетные задачи:

1. Учет реорганизации коммерческих государственных предприятий (ООО, ЗАО, ОАО) путем их ликвидации и учет передачи имущества и обязательств государственным и казначейским организациям.

2. Учет реорганизации предприятий путем ликвидации дочерних компаний и передачи их имущества и обязательств головному предприятию.

3. Учет организации филиалов при организации филиалов при реорганизации дочерних предприятий.

4. Учет процесса реорганизации зависимых предприятий с долей участия в их уставном капитале головной организации менее 50%.

Предпринимательский подход к учетному отражению функционирования специализированных научно-производственных подразделений наиболее эффективно проявляется не в полной структурной и функциональной перестройке сложившейся системы бухгалтерского учета, а в частичном изменении функций бухгалтерии. Другими словами, финансовая отчетность бывших дочерних предприятий трансформируется во внутреннюю отчетность ФГУП, на основе системы бюджетирования.

Стремление к слиянию и поглощению инициируется действием ряда факторов - снижением издержек, повышением прибыли и минимизацией излишнего налогообложения, расширением рыночного ассортимента, потенциально новыми технологическими, рыночными, диверсификационными возможностями, созданием нового корпоративного синергического эффекта.

В диссертации обосновываются способные обеспечить потребность анализа принципы организации учета при децентрализованной структуре бухгалтерии государственных объединений:

- единства учетной политики в целом по научно-производственному объединению;

- единства в оценке активов и пассивов структурных подразделений;

- исключения дублирования отражения хозяйственных операций в учетном процессе как в целом по объединению, так и отдельным структурным подразделениям;

- пропорциональности в организации учетного процесса, т.е. соответствие производительности отдельных подразделений учетного аппарата.

Наиболее важным в условиях функционирования государственных предприятий и производственных объединений и имеющим теоретическое значение является, на наш взгляд, само понятие "организация бухгалтерского учета". В большинстве работ по теории бухгалтерского учета под этим понимается такое построение учета, при котором достигаются наилучшие результаты при минимальных затратах. Такое определение вполне подходит, например, и для понятий "организация производства", "организация труда", "организация материально-технического снабжения", так как в нем не приведены специфические свойства, присущие учету.

На наш взгляд, под организацией бухгалтерского учета следует понимать систему мероприятий, направленных на оптимальное сочетание элементов учетного процесса в их статическом и динамическом состоянии, обеспечивающую наиболее активное воздействие учета на процессы управления, а также сохранность производственных ресурсов и соблюдение режима экономии. В общем виде организация означает наличие определенного порядка (статическое состояние) и повышение степени организованности системы - ее упорядочение (динамическое состояние).

Статическое состояние системы бухгалтерского учета - совокупность элементов этой системы, т.е. нормативных положений и документов, должностных инструкций, перечня должностей по штатному расписанию, структурных подразделений аппарата бухгалтерии и т.п. Динамическое состояние системы бухгалтерского учета - это текущие операции, осуществляемые бухгалтерией, а также деятельность, направленная на совершенствование учетного процесса. Системный подход к организации бухгалтерского учета делает объективно необходимым всемерное повышение его организованности, т. е. постоянное внедрение прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета применительно к процессам концентрации производства и научно-технического прогресса.

Структуру руководства аппаратом бухгалтерии в государственных объединениях целесообразно строить по трем направлениям:

- выделение организационных подразделений в аппарате бухгалтерии (отделов, бухгалтерий производственных единиц);

- делегирование полномочий и ответственности по выполнению отдельных функций или операций учетного процесса на указанные низшие ступени;

- децентрализация принятия ряда решений в области предварительного, текущего и последующего контроля в рамках централизованно регламентированных направлений деятельности аппарата бухгалтерии.

На формирование аппарата бухгалтерии влияют и такие факторы, как масштабы государственного объединения, сложность процессов создания продукции, территориальное размещение филиалов и производственных единиц.

В основу построения аппарата центральной бухгалтерии государственного объединения (в крупных объединениях - управления или отдела бухгалтерского учета и отчетности) должны быть положены одни цели, вытекающие из задач объединения в целом, а бухгалтерий бизнес-единиц - иные, органически более связанные с необходимостью непосредственного контроля за процессом производства.

Рассмотрены также вопросы учетного отражения процессов структурно-организационных преобразований федеральных государственных унитарных предприятий.

Главной задачей учета в ходе реорганизации государственных предприятий является объективное отражение самих процессов реорганизационных преобразований и их воздействия на показатели деятельности ФГУП в целом. При этом учет призван обеспечить надежную информационную базу для оценки реальной эффективности проводимых преобразований.

С указанной задачей учета теснейшим образом связаны задачи анализа эффективности реорганизационных процедур. В работе обосновывается необходимость проведения предварительного анализа воздействия предполагаемой реорганизации на важнейшие показатели деятельности ФГУП, анализа реального воздействия факта проведения реорганизации и функционирования предприятия после преобразования на его финансовое состояние, финансовые результаты икредитоспособность.

Наиболее характерным примером структурно-организационных преобразований современных государственных предприятий и объединений является интеграция ранее обособившихся в виде дочерних предприятий подразделений.

В силу необходимости ликвидации последствий не всегда обоснованной реструктуризации крупных государственных предприятий и объединений одним из возможных вариантов преобразования ранее созданных дочерних предприятий является их реорганизация в структурные подразделения (цеха, отделы) единого государственного предприятия.

Бухгалтерская процедура реорганизации государственного дочернего предприятия в цех или отдел головного предприятия во многом напоминает процесс консолидации финансовой отчетности в холдинге со 100 процентным участием материнского общества в уставном капитале дочернего общества с использованием метода полной интеграции счетов.

Метод полной интеграции счетов предполагает алгебраическое сложение статей баланса консолидируемых предприятий с исключением внутренних оборотов взаимосвязанных организаций. Результат консолидации реально выражается в изменении валюты и структуры баланса материнской (головной) организации за счет интеграции ее активов и пассивов с активами и пассивами дочерних предприятий при элиминировании взаимных инвестиций, что неизбежно приведет к изменению параметров оценки финансового состояния государственного предприятия в целом.

В зависимости от системы делегирования головной организацией хозяйственных прав филиалу или структурному подразделению должны соответственно быть организованы финансовый учет и отчетность.

В том случае, когда филиалу государственного объединения (предприятия) делегируется право полного хозяйственного ведения, функции бухгалтерии филиала в основном сохраняются.

Для учета внутрихозяйственных расчетов предназначен активно-пассивный счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты". На нем учитывают все виды расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы.

Прибыль, полученная от доверительного управления имуществом, формирует общий финансовый результат учредителя управления при составлении им отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Поэтому в бухгалтерском учете операция по передаче причитающейся прибыли доверительным управляющим с отдельного баланса на самостоятельный баланс учредителя управления не отражается, что должно быть учтено и при анализе.

Вопрос об организации сводного учета и анализа в реорганизуемых крупных государственных предприятиях и объединениях имеет прямое отношение к проблеме централизации и децентрализации бухгалтерского учета в подобных хозяйствующих структурах.

На предприятиях и в объединениях, в которых производственные единицы не имеют отдельного баланса и учетные функции которых сводятся к сбору и передаче первичной документации, сводный учет и анализ затрат и доходов ведутся непосредственно в центральной бухгалтерии объединения. Причем применение того или иного варианта учета связано с характером и степенью специализации внутренних подразделений. При подетальной и пооперационной специализации, когда подразделения связаны единым технологическим процессом, в масштабах всего объединения в целом целесообразно применять бесполуфабрикатный вариант с обязательным учетом собственных затрат цехов и производств для выделения их доли в себестоимости выпущенной объединением товарной продукции.

Если же в таких объединениях часть продукции подразделений (полуфабрикатов) реализуется на сторону, то применяется полуфабрикатный вариант и сводный учет затрат должен быть таким, как в крупных производственных единицах. Таким образом, при выборе варианта следует учитывать конкретные условия деятельности объединения. Сочетание двух вариантов сводного учета затрат на производство в пределах одного объединения позволяет использоватьпреимущества и того и другого варианта.

Решение о реорганизации предприятия и конкретных параметрах его преобразования должно быть детально обосновано при помощи специально разработанной методики влияния процессов и результатов реорганизации на оценочные показатели деятельности государственных предприятий, отражаемые в их бухгалтерской отчетности. Показано, что первоначальное воздействие на показатели баланса ФГУП оказывает сам факт структурно-организационных преобразований, приводящий к изменению как валюты баланса, так и структуры его активов и пассивов. Однако более значительное влияние на показатели баланса и на финансовые результаты предприятия оказывают процессы функционирования реорганизованных хозяйствующих структур. Достигаемые при этом экономия на трансакционных и трансформационных издержках, рационализация налогообложения, а также эффект от повышения степени управляемостипредприятием в целом могут быть определены на каждую конкретную дату с учетом их хронологического накопления.

В работе предложены методические рекомендации по сравнительному анализу показателей финансового состояния и финансовых результатов деятельности государственных предприятий до и после их реорганизации. При этом рекомендуемая методика позволяет проводить такой анализ как в предварительном порядке для обоснования решений по реорганизации, так и в режиме последующего анализа для оценки фактической эффективности реально проведенных реорганизационных мероприятий. В целях проведения подобного анализа в диссертации разработана соответствующая система оценочных показателей, которые могут быть сформированы на основе данных бюджетирования и реально осуществляемого бухгалтерского учета.

В работе также предлагается модифицированная методика оценки динамики финансового состояния и финансовых результатов деятельности государственного предприятия, позволяющая выделять наряду с внешними и организационными факторами также и влияние эффективности функционирования его структурных подразделений после осуществления реорганизационных процедур.

151

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Сегаль, Евгения Марковна, 2005 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая. Официальный текст. - М.: Кодекс, 1996. - 496 с.2. .Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Часть 2.- СБб:. «Издательский дом Герда», 2000. 384 с.

2. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА - 2001. - 176 с.

3. Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34-н // Консультант. 1998. - № 19. - с.78

4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/98): Приказ Минфина РФ от 17 ноября 1998 г. № у 54н // Экспресс-закон. 1999. - № 36. - ст.362.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9;99): Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32н. // Официальные материалы. Комментарии и консультации: Приложение к журналу «Бухгалтерскийучет». 1999. - № 7. - с.3-6.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № ЗЗн // Официальные материалы. Комментарии и консультации: Приложение к журналу «Бухгалтерский учет», 1999, №7. с.7-10.

7. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98): Приказ Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н //Консультант.- 1999. № 5. - с.97.

8. Автоматизированное управление затратами на предприятии/В .П. Куста-рев, Л.П. Беликова, Л.И. Путинцев и др. Л.: Машиностроение, 1990. -532с.

9. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1983. 194с.

10. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: учет и анализ. М.: Экономика, 1984. 167с.

11. Аксененко А.Ф.; Илышев A.M.; Илышева Н.М. и др. Учет и анализ эффективности производства. М.: Финансы и статистика, 1986. - 231с.

12. Апчерч А., Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952с.

13. Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебник. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 536 с.

14. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссаров И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). М.: Финансы и статистика, 1989. - 223с.

15. Блейк Дж., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник/ пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997.

16. Большой экономический словарь./ Под ред. А.Н. Азришена. М.: Правовая культура, 1994.

17. Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета, Киев, 1975. 232 с.

18. Бороненкова С.А. Экономический анализ в управлении предприятием,-М.: Финансы и статистика, 2003.- 224 с.

19. Бороненкова С.А. Управленческий анализ. М.: Финансы и статистика, 2004.-384с.

20. Бухгалтерский учет под ред. Н.П. Кондракова. М.: Бухгалтерский учет, 1996. - 486с.

21. Бухгалтерский учет под ред. П.С. Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 1996.

22. Бухгалтерский учет. Задачи и вопросы: Учеб. пособие/ З.Д. Бабаева, В.А. Терехова, И.М. Рендухов и др. Раздел 2: Управленческий учет. - М.: Финансы и статистика, 1995.

23. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. - 533с.

24. Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 2000. - 192с.

25. Гарифуллин К.М., Каспина Р.Г., Михеева Е.В. Международные и внешнеэкономические аспекты бухгалтерского учета: учебное пособие. Казань: Изд.-во КФЭИ, 1997.

26. Гончарова Э.Л. Резервы снижения себестоимости. JI. ЛФЭИ, 1989

27. Денисова И.П. Управление издержками и ценообразование. М.: Экспертное бюро, 1997. - 163 с.

28. Джейсен Р. Методы статистических исследований. Пер. с англ. М., Финансы и статистика, 1985 - 487 с.

29. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. -М.:Аудит, 1997.-560 с.34