Организация системы управленческого учета в холдингах

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Яровикова, Анна Владимировна  
  
**Год:**

2003

**Автор научной работы:**

Яровикова, Анна Владимировна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

195

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Яровикова, Анна Владимировна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ХОЛДИНГАХ.

1.1 Особенности управления и задачи управленческого учета в холдингах.

1.2 Развитие и содержание понятия «управленческий учет».

1.3 Сущность и содержание системы управленческого учета в холдингах.

ГЛАВА 2. МЕТОДИКА ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ХОЛДИНГАХ.

2.1 Выделение центров ответственности в холдингах.

2.2 Классификация и группировка расходов в холдинге.

2.3 Создание плана счетов управленческого учета.

ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ХОЛДИНГЕ.

3.1 Формирование управленческой отчетности холдинга.

3.2 Бюджетирование в системе управленческого учета холдинга

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организация системы управленческого учета в холдингах"

Актуальность темы исследования. В России, осуществившей \* рыночные преобразования, вследствие естественных интеграционных процессов концентрации производства и капитала, реструктуризации экономики сложились определенные формы объединений коммерческих организаций. Некоторые из них возникли в ходе разгосударствления крупных промышленных и производственных объединений, другие являются договорной формой кооперации коммерческих организаций. Объединения создаются также в результате обратного процесса -разукрупнения организаций, когда путем реорганизации или учреждения на месте одного юридического лица появляется группа хозяйственных обществ, включая основное и дочернее.

Наиболее распространенной формой предпринимательских объединений в современной российской хозяйственной жизни, являются холдинги. Холдинги характерны не только для отраслей естественных монополий и крупного бизнеса, но и для среднего и мелкого бизнеса.

Холдинги в России начали появляться с середины 90-х годов. Во многих отраслях отечественной промышленности в процессе акционирования предприятий сложились конгломераты профильных it компаний с вертикально-интегрированной структурой управления. Однако, несмотря на фактическое существование российских холдингов, юридически холдинговые отношения на сегодняшний день не закреплены. Холдинговые компании в России возникли не только в процессеприватизации, но и результате интеграции предприятий одной отрасли (нефтяные компании АО «ЮКОС - Сибнефть», АО «Сиданко») или в результате межотраслевой интеграции (например, компания «Лукойл», распространяющая свою деятельность в нефтяной отрасли, машиностроении, фармацевтике и др.).

Хотя официальные статистические данные о числе организаций-холдингов в РФ не публиковались, анализ публикаций в прессе позволяет сделать вывод, что число холдингов в России очень велико и продолжает увеличибаться. Эта тенденция полностью соответствует истории развития американских и европейских холдингов. Бурное формирование холдинговых компаний было вызвано также стратегией присоединений, поглощений независимых компаний, приобретенияфинансовыми компаниями контрольных пакетов акций промышленно-транспортных корпораций. Новая форма объединений корпоративных компаний оказалась очень жизнеспособной и стала расти быстрыми темпами. В настоящее время практически все крупнейшие компании США и Западной Европы имеют холдинговую структуру. [95]

Управление холдингами отличается от управления отдельным предприятием. Это объясняется наличием «конфликта интересов» менеджеров предприятий, входящих в холдинг, и собственников холдинга. Зачастую интересы менеджеров предприятий, входящих в холдинг, противоречат друг другу, большая доходность для одних предприятий холдинга выливается в увеличение расходов других. Это обстоятельство усугубляется наличием конкуренции между менеджерами предприятий, входящих в холдинг, за инвестиционные ресурсы холдинга. Объектом управления в холдинге становятся, прежде всего, эффективная организация и координация деятельности всех участников холдинга. Ю.Б. Винслав так определяет суть корпоративного управления холдингом: это такая «система управленческих отношений между взаимодействующими хозяйственными субъектами (в том числе руководящими и подчиненными) по поводу субординации и гармонизации их интересов, обеспечения синергии, как их совместной деятельности, так и их взаимоотношений с внешними контрагентами в достижении поставленных целей. Доказательное наличие синергии - важнейшее условие отсутствия здесь конфликтных ситуаций между собственником и менеджером». [11, с.17]

К формам организации управления холдингами следует отнести корпоративное планирование, как управление организационными структурами, выбор оптимальных организационно-правовых форм и организацию внутренних взаимосвязей между структурами холдинга. Информационным полем для эффективной реализации управления холдингом должна стать система управленческого учета, предоставляющая информацию об эффективности деятельности холдинга в разрезе компаний, входящих в холдинг, видов деятельности, видов продукции и любых других разрезах, необходимых менеджменту и собственникам холдинга. На данный момент в большинстве холдингов существуют элементы системы управленческого учета, однако не существует полной всеохватывающей методологии системы управленческого учета.

Поэтому, по нашему мнению, необходимо создание методологии и организации управленческого учета, который бы выполнял задачи, связанные с управлением холдингом и его структурными подразделениями. Для этого необходимо решить две проблемы. Первая предполагает li разработку методологических и организационных основ управленческого учета в холдинге, соответствующих условиям рыночной экономики, международным стандартам, с учетом опыта, накопленного советской практикой учета.

Удовлетворение интересов внутренних пользователей информации требует создания управленческой бухгалтерии, разработки рекомендаций по созданию плана счетов, методологии и организации управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности; управления использованием ресурсов, выпуском и результатом по отклонениям от норм в разрезе причин и виновников, использования учета для целей прогнозирования и финансовой стратегии. Вторая проблема предполагает расширение комплексного использования средств автоматизации в системе управленческого учета.

Сущность и содержание понятия «управленческий учет» рассматривалась в работах отечественных ученых Ф.П. Васина, М.А. Бахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Б. Ивашкевича, А.Н. Кизилова, С.А. Николаевой, В.Ф.Палия, С.С.Сатубалдина, С.А.Стукова, Н.Г.Чумаченко, JI.3. Шнейдмана, А.Д. Шеремета и зарубежных ученых: А.Апчерч, К.Друри, Б. Нидлза, Т.Скоуна, Ч.Хоргрена.

В настоящее время отсутствуют исследования, касающиеся построения системы управленческого учета в холдингах. Существуют лишь работы, фрагментарно рассматривающие данную проблему. Некоторые аспекты управления холдингами были рассмотрены в работах М.И. Поляничко, И.В. Стулова. Проблемы бухгалтерского финансового учета в холдингах рассмотрены в работах М.В. Табаковой. Однако проблемам построения управленческого учета в холдингах на данный момент не уделялось должного внимания. Существующие недоработки в исследовании столь актуальной темы и призвано решить настоящее диссертационное исследование.

Цель диссертации - обобщение теоретических разработок и практического опыта организации управленческого учета и на этой основе разработка методики организации системы управленческого учета в холдинге.

Задачи исследования:

• выявить особенности процессов управления и управленческого учета в холдинге;

• разработать методику организации системы управленческого учета в холдинге, в рамках которой предложить методику организации управленческого учета по центрам ответственности в холдинге;

• разработать классификацию расходов компаний холдинга;

• исследовать принципы построения управленческой отчетности холдинга, ее структуру и содержание, а также принципы организации плана счетов управленческого учета в холдинге;

• разработать методику бюджетирования в холдинге.

Предметом исследования явилась методология системы управленческого учета в холдингах, ее организационной базы -управленческой отчетности.

Объектом исследования является управление холдинговыми компаниями.

Исследование строится на основе практических материалов, разработок, примеров применения методов управленческого учета в практике российских холдингов. Использованы управленческая отчетность, организационная структура, данные производственно-хозяйственной деятельности холдингов «Русьимпорт», «Разгуляй», «Продимекс».

Теоретической и методологической основой диссертационной работы послужили труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского, управленческого учета, экономического анализа, финансового планирования, управления и правового регулирования холдингов; источники энциклопедического характера, периодические издания по вопросам бухгалтерского учета, финансового менеджмента, экономики; программные продукты, нормативные документы и законодательные акты, положения по ведению бухгалтерского учета, инструкции, международные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности. В работе использованы практические материалы, предоставленные автору без права ссылки на конкретные источники, являющиеся коммерческой тайной.

Методика исследования основывается на изучении и обобщении накопленных знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике, на оценке зарубежных и отечественных учетных систем, выполнении расчетно-аналитических работ, прикладных компьютерных программ.

Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке методики организации системы управленческого учета и отчетности в холдингах. В результате исследования получены следующие научно-обоснованные результаты:

• сформулировано представление системы управленческого учета в холдинге, предложены понятия субъектов системы управленческого учета в холдинге, разработаны направления и процедуры управленческого учета в холдинге;

• предложен механизм выделения центров ответственности холдинга, в рамках которого разработана номенклатура кодирования центров ответственности холдинга и определено понятие инвестиционного пакета холдинга;

• разработаны принципы формирования и задачи управленческой отчетности холдинга, предложен принцип выбора денежного измерителя для управленческой отчетности холдинга, разработана методика кодирования статей управленческой отчетности;

• разработана методика бюджетирования в холдинге, предложены форматы бюджетов: бюджета прибылей и убытков, бюджета движения денежных средств, налогового плана.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в систематизации и обосновании элементов системы управленческого учета для повышения эффективности использования учетной информации.

Практическая значимость работы заключается в том, что использование ее теоретических положений и практическая реализация результатов исследования дают возможность организовать эффективную систему управленческого учета в холдингах. Самостоятельное практическое значения имеют:

• форматы управленческой отчетности и форматы бюджетов холдинга;

• механизм формирования нетоварного долга компаний холдинга.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались на научных конференциях Санкт-Петербургского технического университета, Пермского государственного университета, Владимирского государственного университета, рассматривались на практических конференциях Группы компаний «Русьимпорт». Рекомендации по внедрению системы управленческого учета, классификации расходов, организации учета по центрам ответственности используются в ряде холдингов: Группе компаний «Русьимпорт», холдингах «Разгуляй», «Продимекс».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в 5 публикациях общим объемом 2,30 п.л., все публикации принадлежат лично автору.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Яровикова, Анна Владимировна, 2003 год

1. Аксененко А.Ф., Илышев A.M., Илышева Н.М. и др. Учет и анализ эффективности производства. М.: Финансы и статистика, 1986.

2. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия, 2-е изд., перераб. М.: Бухгалтерский учет, 1995.

3. Баканов М.И., Шеремет А. Д. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1987. 287 с.

4. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учеб. для студентов вузов по направлению "Экономика", спец. "Бух.учет и аудит" Под ред.П.С.Безруких. 2 изд., перераб.и доп.. М.: Бух.учет. 1996. 575 с -(Библиотека журн."Бухгалтерский учет").

5. Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии, М.: Финансы, 1966.

6. Безруких П.С, Катаев А.Н., Комиссаров И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и I 7. организации). М.: Финансы и статистика, 1989. 223 с. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ./Под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Финансы I 8. и статистика, 1

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

8. Бухгалтерский учет: Учебник/П.С.Безруких, Н.П.Кондраков, В.Ф.Палий и др.; Под ред. П.С.Безруких. М.: Бухгалтер-ский учет, 1994. 528 с.

9. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2002. 527 с. \е>2.

10. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 351 с.

11. Горбунов А.Р. Дочерние компании. Филиалы. Холдинги: Орг. структуры. Консолидированный баланс. Налоговое планирование. М.: Изд. центр "Анкил". 1997. 148,[1] с.

12. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1, 2 (Введен в действие Законом РФ от 30 ноября 1994 г. JN» 52-ФЗ и Законом РФ от 26 января 1996 г. 14-ФЗ).

13. Дайле А. Практика контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2003. 335 с.

16. Ежова А.И. Управленческий учет затрат и определение себестоимости продукции в алмазодобывающих компаниях. Диссертация на соискание степени кандидата экономических наук. М.: 2000. 19. 20.

17. Закона РФ «О банках и банковской деятельности» от 02.12.90 N395-

18. Закон РФ "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. 129-ФЗ. Закон РФ «О приватизации государственного имущества и об основах приватизации муниципального имущества в Российской Федерации» от 03.07.91 N1531-1.

19. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран: Учеб. пособие. М.: Изд-во УДН, 1986. 163

20. Ивашкевич В.Б, Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. М.: Финансы и статистика, 1982. 175 с.

21. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. //Бухгалтерский учет. М., 2000. 3 с. 56-59

22. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. М.: Финансы и статистика. 1988. 176 с.

23. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии стандартами GAAP. М.: Дело, 1998.

24. Карданская Н.Л. Основы принятия управленческих решений. М.: Русская деловая литература. 1998. 288 с. 30. 31. j ф I

25. Ковалев В.В. Введение

26. Ковалев В.В. Система регулирования бухгалтерского учета.

27. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998 г. 347 с. Келлер Т. Концепции холдинга: организационные структуры и управление. Обнинск: «ГЦПИК», 1

28. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 1994. 192 с. со Бухгалтерский учет. М., 2000. 13. с. 64-67

29. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. 3-е изд. М.: Финансы и статистика, 1998. 164

30. Кондраков Н.П., Краснова Л.Г. Принципы бухгалтерского учета. М.: ФБК-Пресс. 1997. 192 с.

31. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1999. 143 с.

32. Контроллинг как инструмент управления предприятием Под ред. Данилочкиной Н.Г. М. ЮНИТИ, 2001. 279 с.

33. Концепция организаций реформирования (утв. предприятий и иных коммерческих Российской Постановлением Правительства Федерации от 30 октября 1997 года 1373).

34. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет и аудит в условиях рыночной экономики. Ростов-на-Дону 2001.

35. Лисиченко И. Торгово-промышленные группы: механизм формирования и функционирования. М.: ОАО «Издательство «Экономика», 1999. 223 с.

36. Манн Р. Майер Э. Контроллинг для начинающих. М.: Финансы и статистика, 1995. 301 с.

37. Матвеев А.А., Суйц В.П. Консолидированная отчетность: методика и практика: учебно-практическое пособие М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. 176 с.

38. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 1999. 1136 с.

39. Молвинский А. Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии Финансовый директор. М., 2003. №5. 14 23.

40. Мюллер Г., Гернон X., Минк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1999. 165

41. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: УРСС, 1997. 365 с. Николаева А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки. М.: Книжный мир, 2002. 330 с. Николаева А. Учетная политика предприятия. М.:ИНФРА-М, 1

42. Николаева А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, Бухгалтерский учет. М., 2000. 12.-с. 56-57. 53. 54. 55. 56. 57. 58. 59. 60.

43. Николаева А. Формирование себестоимости в современных условиях. Бухгалтерский учет. М., 1997. 11. с. 60-64. А.Николаева, В.Шебек. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки. М: Книжный мир, 2002. 333 с. Новодворский В.Д., Хорин А.Н., Слабинский В.Т. Бухгалтерская отчетность: какой ей быть? Бухгалтерский учет. М., 1993. 5, 6,

44. Островский О.М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988. 207 с. Павлова Л.Н. Финансовый менеджмент. Управление денежным оборотом предприятия. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. 400 с. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.: Бератор-Пресс, 2003.-222 с. Палий В.Ф., Палий В.В. Счета управленческого учета. Бухгалтерский учет. М., 2001.-№

45. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие: в 2 ч. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. ч 1.-304 с. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1988. 279 с. 166

46. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" (ПБУ 1/99).

47. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально- производственных запасов" ПБУ 5/98

48. Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000.

49. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 года 34н).

50. Постановление Правительства РФ "Об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" от 05.08.92 552 (ред. от 14.10.96).

51. Приказ Минфина «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30.12.96 N112.

52. Псарева Н.Ю. У холдингов своя специфика Экономика и жизнь Бухгалтерское приложение, ноябрь 2002, №45.

53. Псарева Н.Ю. Холдинг и его «дочки» Экономика и жизнь, сентябрь 2002, №39.

54. Райан Б. Стратегический учет для руководителя Пер. с англ. под ред. В.А.Микрюкова. М..Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.

55. Райе Э. Бухгалтерский учет и отчетность без проблем/Пер. с англ. М.: ИНФРА, 1997. XIV, 242 с.

56. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Финансовый и управленческий анализ, М.: ПРИОР, 1999. 167

57. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер. с франц. /Под ред. Л.Л.Белых. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1

58. Ришар Ж. Бухгалтерский учет теория и практика. Пер с франц. Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000 г. 160 с. Рэй Вандер Вил, Виталий Палий. Управленческий учет. М.: Инфра-М, 1997.-447 с.

59. Сатубалдин С. Учет затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы, 1980. 78. 79. 80. 81. 82. 83. 84.

60. Скоун Т. Управленческий учет/ Пер. с англ. Под ред. Н.Д.Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.-179 с. Соколов В.И. Управленческий учет. М.: 1

61. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Уч. Пособие. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с. Соколов Я.В. План счетов и реформирование бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет. М., 2000. 12.-е. 38-

62. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет. М., 1996. 6. с. 3-

63. Стуков А. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988. 224 с. Стулов И.В. Организационно-экономический холдингами. Диссертация на соискание экономических наук СпБ.: 2001. механизм управления степени кандидата

64. Ткач В.И. Международный финансовый и управленческий учет и проблемы совершенствования учета в Российской Федерации. Дисс. доктора экон. наук. М., 1992. 485 с. 168

65. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994. 144 с.

66. Ткач В.И., Ткач М.В., "Международная система учета и отчетности", М.: Финансы и статистика, 1991.

67. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. М.: Финансы и статистика, 1991. 176 с ил.

68. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер с англ. Под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с ил.

69. Хорнгрен Ч.Т., Форстер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 410 с.

70. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование, М.: Финансы и статистика, 2002. 398 с.

71. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. 96 с.

72. Шиткина И.С. Научно-практическое пособие «Объединения предпринимателей: ассоциации, холдинги, финансово-промышленные группы, простое товарищество». М.: ЭЛИНАР, 2001.

73. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./Под ред. и предисл. А.М.Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.

74. Accounting: information for business decisions. The Dryden press, 2000. 1024 c.

75. Oxford dictionary of Accounting. Oxford University press, 1999. 359 с 169