

На правах рукописи

Фаздалова Гузель Мирхазияновна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В
ГОРИЗОНТАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ ХОЛДИНГОВОГО ТИПА**

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань - 2007

Работа выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Ивашкевич Виталий Борисович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Коновалова Ирина Рафаиловна
кандидат экономических наук, доцент
Кирпиков Алексей Николаевич

Ведущая организация – ОАО «КАМАЗ»

Защита состоится «01» марта 2007 г. в 16 часов на заседании диссертационного совета Д 212.083.01 в Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу: 420111, г.Казань, ул.Бутлерова, д.4.

Автореферат размещен на сайте Казанского государственного финансово-экономического института <http://www.ksfei.ru/>

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института

Автореферат разослан «01» февраля 2007 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
доктор экономических наук, профессор

Куликова Л.И.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Коммерческие организации в своей деятельности ставят различные задачи. Важнейшими из них являются проблемы оптимизации затрат на производство и продажу продукции для того чтобы получить максимальную прибыль, максимизировать стоимость компании, увеличить долю ее участия на рынке. Решение этой задачи осуществляется в условиях риска и рыночной неопределенности, что существенно повышает ценность учетной информации для управления. От ее достоверности и соответствия формируемых на ее основе моделей реалиям рынка зависит успешность производственно-финансовой деятельности предприятия.

Особое значение это имеет в организациях холдингового типа или корпорациях. Являясь крупнейшими предприятиями соответствующих отраслей экономики, они определяют их развитие, направления технического прогресса, ценовую и общую экономическую политику. Одновременно они, как правило, бюджетообразующие организации своих регионов, крупнейшие налогоплательщики, ведущие представители страны на международных рынках.

Информация об экономической деятельности, плановые и фактические показатели затрат организаций холдингового типа настолько разнообразны, что для их использования необходимо систематизировать и связать между собой разные по местам формирования и назначению данные, необходимые для принятия управленческих решений. Наиболее целесообразно это сделать путем создания системы управленческого учета затрат и результатов деятельности таких предприятий.

Интерес к проблеме управленческого учета расходов в крупных корпоративных организациях значителен не только потому что в экономике большинства стран решающую роль играют наиболее масштабные компании с большим количеством структурных подразделений и занятого персонала. Комплексное исследование проблемы управленческого учета затрат в организациях холдингового типа является на сегодняшний день важным шагом в реформировании системы корпоративного управления крупными хозяйственными производственно-финансовыми комплексами на основе разносторонней специализированной учетной информации, дифференцированной по уровням, целям и задачам менеджмента.

Решение поставленной задачи лежит в пространстве между двумя большими областями: управленческим учетом издержек как таковым и составлением консолидированной управленческой отчетности компаний с использованием информации о затратах.

Большой вклад в исследование проблем управленческого учета внесли видные российские ученые и экономисты М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Мизиковский Е.А., С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.В. Палий, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, В.И. Ткач, М.В. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова, а также зарубежные специалисты А. Апчерч, К.Друри, Р. Манн, Э.Майер, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р.Энтони, Дж. Рис.

Составлению и анализу консолидированной бухгалтерской отчетности посвящены работы Д. Александера, А.Бриттон, Э.Йориссен, Плотникова В.С., Шестаковой В.В., Валитова Ш.М.. Основные принципы корпоративного управления изложены классиком менеджмента П.Друкером.

Авторами, как правило, рассматриваются одна из вышеназванных областей, без детального изучения их взаимосвязи друг с другом. В нашей диссертации поставлена задача системного изучения проблемы с точки зрения управления корпорацией, управленческого учета ее затрат и управленческой отчетности организации холдингового типа.

Известно, что в основе любой системы управленческого учета находится учет затрат и результатов деятельности предприятия и его подразделений. Изучение его постановки в крупных предприятиях автомобилестроения привело нас к выводу о том, что существующая практика этого учета недостаточно отвечает потребностям управления в рыночных условиях, мало приспособлена к особенностям холдинговой формы организации бизнеса. Она во многом сохранила принципы учета затрат предприятий, сложившиеся при централизованном управлении экономикой СССР. Необходима разработка принципиально новой системы учета и контроля затрат, учитывающей особенности функционирования холдинга. Все это делает исследование вопросов методологии и организации такого учета актуальным.

Хотя исследование производилось с ориентацией на крупные предприятия автомобильной промышленности, автор пришла к выводу, что на организации этой отрасли распространяются общие закономерности функционирования горизонтально-интегрированных организаций машиностроения, в которых обособленные составляющие продукции (детали, узлы агрегаты) производятся в подразделениях с замкнутым циклом производства, а затем вместе с покупными комплектующими изделиями участвуют в изготовлении (сборке) конечной продукции.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертационной работы является разработка и обоснование системы сбора и обработки информации о затратах организаций холдингового типа, которая бы позволила оперативно принимать управленческие решения на основе формируемых ею показателей. Для исследования избраны в основном крупные предприятия автомобилестроения, в которых наиболее полно реализуются принципы корпоративного управления.

Для обоснования выбора метода построения системы учета для управления холдингом в работе поставлена задача исследовать роль и функции учетной информации в общей системе управления предприятием и объекты системы – затраты и себестоимость, во взаимосвязи друг с другом. В рамках решения поставленной задачи стало необходимым раскрыть сущность и содержание понятий «горизонтально-интегрированные организации холдингового типа», «корпоративное управление предприятием», «управленческий учет затрат», «консолидированная управленческая отчетность», «консолидированный управленческий учет

затрат» и их взаимосвязь, рассмотреть становление и направления развития системы управленческого учета, разработать методики ведения управленческого учета затрат в подразделениях машиностроительного холдинга и составления на основе его данных консолидированной управленческой отчетности.

Объект и предмет исследования. Предметом выполненной работы является совокупность теоретических, методических и практических вопросов организации управленческого учета затрат в горизонтально-интегрированном холдинге. В качестве объекта исследования были взяты нормативные акты, регулирующие вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и составления консолидированной отчетности группы компаний, практика организации управленческого учета затрат на крупных предприятиях автомобилестроения Республики Татарстан. В исследовании использовались бухгалтерская и статистическая отчетность ОАО «КАМАЗ» и его подразделений, других предприятий этой отрасли, нормативные документы, регулирующие порядок формирования и контроля показателей корпоративного управленческого учета и отчетности в холдинге.

Теоретической и методологической основой диссертации послужили труды российских и зарубежных ученых-экономистов по проблемам управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, управленческой отчетности, составления консолидированной финансовой отчетности, источники энциклопедического характера. В работе использованы нормативные документы по бухгалтерскому учету и отчетности, корпоративному управлению и праву, международные стандарты финансовой отчетности.

При решении поставленных задач использованы приемы и методы системного подхода, статистические методы исследования, моделирование, методы управленческого анализа.

Научная новизна результатов исследования заключается в следующем:

- разработана и представлена графическая модель формирования себестоимости конечной продукции горизонтально-интегрированного холдинга. Это позволяет интерпретировать экономические понятия и учетные величины в пространстве, обеспечивая наглядность взаимосвязанности и взаимообусловленности составных частей себестоимости – затрат, показать общность экономико-математических и бухгалтерских методов обработки информации о затратах;

- на основе проектного подхода, позволяющего сочетать необходимость построения системы с требуемыми параметрами и предполагаемой стоимостью. Предложены методы и этапы построения системы управленческого учета как в общей постановке, так и применительно к особенностям автомобилестроительного холдинга. Обосновано положение, согласно которому система управленческого учета наряду с достоверностью и оперативностью должна быть дифференцированной по уровням менеджмента и окупаемой;

- выявлены особенности управления организациями холдингового типа и их влияние на методологию и постановку управленческого учета в горизонтально-интегрированных организациях холдингового типа, уточнены базовые понятия управленческого учета в системе корпоративного управления;

- разработаны принципы построения системы консолидированного управленческого учета затрат горизонтально-интегрированного холдинга, предложена структура построения рабочего плана счетов для решения поставленной задачи. Консолидацию данных учета для управления рекомендовано осуществлять путем суммирования однородных по экономическому содержанию данных о затратах и результатах деятельности подразделений холдинга с исключением внутренних оборотов и внутрикорпоративной прибыли;

- определены особенности учетного формирования и использования показателей внутривозводской отчетности в крупных промышленных холдинговых организациях. Наиболее важным для субъектов хозяйствования признано формирование адекватной целям организации системы консолидированного управленческого учета. При ее построении предложено использовать принципы формирования консолидированной отчетности группы организаций.

- определены особенности формирования и использования данных внутренней отчетности для управления организациями холдингового типа, заключающиеся в необходимости введения дополнительных аналитических счетов третьего порядка, позволяющих при анализе производственных затрат идентифицировать их не только с продукцией подразделений горизонтально-интегрированного холдинга, но и с его конечными изделиями.

Теоретическое значение работы заключается прежде всего в системном подходе к построению консолидированного управленческого учета затрат, основанном на экономическом содержании консолидированных учетных данных.

Практическая ценность выводов и рекомендаций по результатам исследования заключается в возможности построения на их основе модели функционирования системы управленческого учета затрат горизонтально-интегрированного холдинга, его рабочего плана счетов, управленческой отчетности внутренних подразделений корпорации и консолидации ее данных по предприятию в целом. Основные положения диссертации могут использоваться при разработке методических материалов при организации управленческого учета в компаниях холдингового типа, а также в учетном процессе подготовки и повышения квалификации специалистов по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту.

Апробация результатов исследования. Анализ и опытное применение гипотез, обозначенных в данной работе, производились на одном из крупнейших российских автомобилестроительных предприятий России – ОАО «КАМАЗ» - в сопоставлении с другими предприятиями этой отрасли. Основные положения работы докладывались на межвузовских научных

конференциях, проводимых в Казанском государственном финансово-экономическом институте, и были опубликованы в сборниках научных трудов и статьях в научно-практических журналах в 5 печатных работах общим объемом 1,98 печ.листов, в том числе одна публикация в издании, включенном в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук.

Структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, 17 приложений, иллюстрирована 6 таблицами, 3 схемами и 5 рисунками.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснованы актуальность, цели и задачи исследования, определены предмет, объект исследования и основные положения научной новизны, изложенные в работе.

В первой главе «Управленческий учет в системе управления затратами организаций холдингового типа» обоснованы и систематизированы основные положения о понятии, задачах управленческого учета и его месте в системе управления затратами корпорации, истории возникновения и перспективных направлениях развития управленческого учета в организациях холдингового типа, объектах и элементах системы управленческого учета затрат в крупных корпоративных организациях автомобилестроения.

Горизонтально-интегрированные организации представляют собой крупные производственные предприятия холдингового типа, выпускающие сложные в конструкционном и технологическом отношении изделия, осуществляющие производство необходимой для их комплектации преобладающей части деталей, узлов и сборочных соединений. Типичным примером таких предприятий является совокупность заводов крупного машиностроения и автомобилестроения, где объединяются в единый комплекс все основные технологические процессы от литья до сборки, и большинство базовых компонентов конечной продукции изготавливают у себя.

Система управленческого учета представляет собой подсистему бухгалтерского учета, направленную на получение и обобщение необходимой для принятия управленческих решений информации об объектах управления, сформированной на основе применения принципов интегрированной обработки данных.

Управленческий учет затрат в промышленных корпоративных организациях – неотделимая часть системы управления затратами, включающей планирование, бюджетирование, анализ, мотивацию и контроль, отвечающих единым целям и задачам организации. На данном этапе одна из наиболее актуальных проблем для предприятий – создание действующей и объективной системы управления затратами, позволяющей решить проблему их оптимизации.

Чтобы управлять объектом, нужно его четко определить, выявить факторы, влияющие на него, и инструменты измерения их действия. По нашему мнению, управленческий учет должен обобщать инструменты нормирования, бюджетирования, анализа, мотивации в единую систему.

При построении управленческого учета затрат необходимо иметь в виду то, что его система должна охватывать основные этапы хозяйственной деятельности, всех субъектов. Отличительной особенностью организации управленческого учета в организациях холдингового типа является необходимость охвата им конструкторско-технологической, снабженческо-заготовительной, производственной деятельности, сервисного обслуживания и сбытовой деятельности, которые осуществляются на отдельных дочерних предприятиях.

Объектом затрат признается любая деятельность, которая требует отдельного измерения затрат. Это могут быть работа функционального подразделения корпорации, производственный процесс, единица продукции, для которых требуется организовать ведение данных по затратам и измерение стоимости процессов, продукции, работ, капитальных проектов.

Общая величина затрат организации холдингового типа формируется из затрат, аккумулированных в видах продукции, элементах (видах) произведенных затрат, или в местах возникновения затрат, включая обособленные предприятия. Все эти затраты взаимосвязаны: себестоимость единицы вида продукции формируется из определенных видов затрат, а затраты в свою очередь производятся в определенном месте. Такая взаимообусловленность затрат и себестоимости наглядно представляется в графической форме, в виде многомерной фигуры. Количество измерений в ней определяется числом аналитических подходов к исчислению и учету затрат, то есть аналитических разрезов сбора информации, или аналитических счетов. Помимо разновидностей продукции, элементов затрат и мест возникновения – возможно использование множества других аналитических подходов, с ориентацией, например, на направления сбыта (на сторону или внутри группы), виды конечной продукции корпорации, виды деятельности. Графическое измерение в пространстве в бухгалтерском учете может найти отражение в рабочем Плане счетов, характеризующемся количеством аналитических счетов, открываемых к счетам учета затрат. Представление величины затрат в такой аналитической системе, соответственно, возможно в четырехмерном либо многомерном измерении. В диссертации рассмотрено наиболее приемлемое и, с нашей точки зрения, достаточное для контроля и принятия управленческих решений представление информации о затратах на продукт, виде затрат и месте их возникновения с применением аналитических счетов третьего порядка. Графическое представление в данном случае будет трехмерным.

Вне зависимости от выбора трехмерной фигуры (параллелепипеда, шара, призмы, конуса) величина себестоимости соответствует условно объему этой фигуры, который, в свою очередь, складывается из объемов других объемных фигур, ее составляющих, соответствующих величине

себестоимости отдельных видов продуктов, отдельных видов затрат, отдельных мест возникновения затрат:

$$C = \sum_{j=1}^S A \quad (1),$$

C – общий объем фигуры (общая величина себестоимости),

S – количество возможных сочетаний из множества (аналитических регистров учета затрат),

A – объем фигур, соответствующий величине затрат определенного вида на определенный продукт в определенном месте возникновения затрат,

Задача графического представления всех аналитических подходов одновременно заключается в выборе такого сочетания деления поверхностями объемной трехмерной фигуры, чтобы в результате получились фигуры заданного объема, соответствующего величине определенного вида затрат на определенный продукт в определенном месте возникновения затрат. Задача с точки зрения расчета довольно сложная. К секущим поверхностям предъявляется два требования:

1. Количество и расположение секущих поверхностей должно быть таково, чтобы делить фигуру на количество фигур, соответствующее количеству учетных регистров;

2. Объем каждой полученной в результате сечения фигуры должен соответствовать величине затрат определенного вида на определенный продукт в определенном месте возникновения затрат.

Однако принцип денежного измерения позволяет нам с точностью до 0,01 единицы (одной копейки) представить объем каждой такой фигуры состоящим из множества фигур объемом 0,01 единицы измерения. Тогда формула (1) трансформируется следующим образом:

$$C = \sum_{j=1}^S A = \sum_{j=1}^S \sum_{i=1}^{m_j} a_i \quad (2),$$

3

$a_i = 0,01$ (одна копейка),

i

m_j – объем фигуры, выраженный в единицах 0,01, соответствующий величине затрат определенного вида на определенный продукт в определенном месте возникновения затрат.

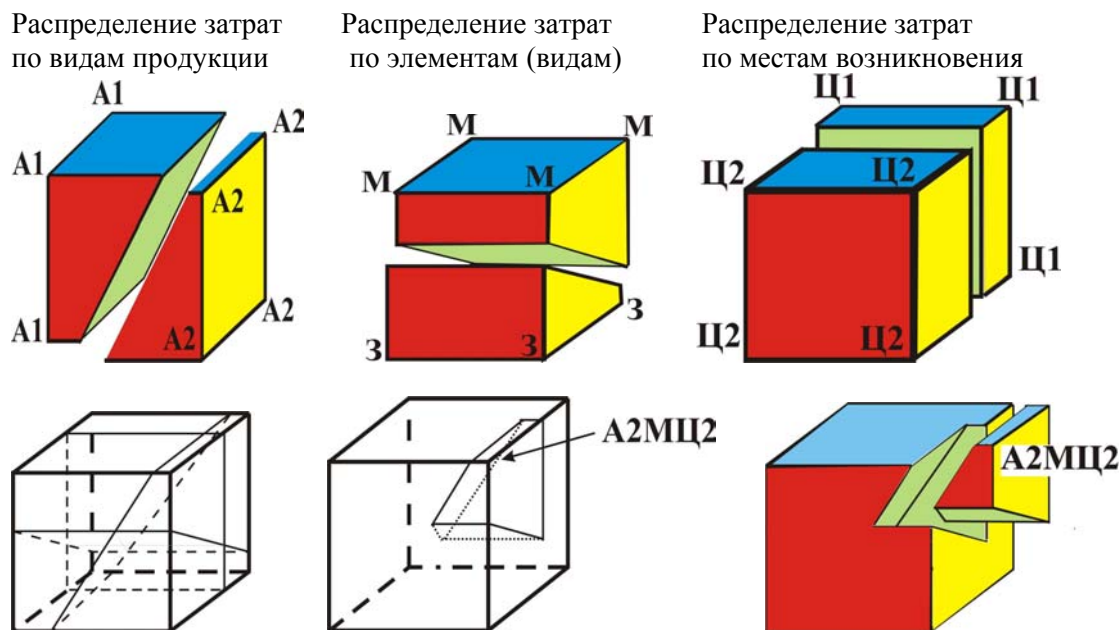
Наиболее простой формой для расчета объема является параллелепипед с прямыми углами, например, куб. Расположение кубиков внутри фигуры может быть хаотичным. Для удобства можно расположить кубики внутри общей фигуры в определенных точках плоскости – вершинах фигуры. Количество вершин фигуры определяется произведением сочетаний по одному элементу из каждого рассматриваемого множества (количеством аналитических регистров учета информации – сколько может быть определенных видов затрат на определенный продукт в определенном месте возникновения затрат).

К примеру, предприятие изготавливает 2 вида автомобиля, неся затраты на металл и заработную плату, последовательно в двух цехах – цехе №1 и цехе №2.

В этом случае количество вершин фигуры будет равно

$$S = \frac{2}{1*(2-1)} * \frac{2}{1*(2-1)} * \frac{2}{1*(2-1)} = 8$$

Фигура с 8 вершинами – это параллелепипед. Для удобства представления возьмем куб. Каждую вершину, как точку сбора затрат, удовлетворяющих поставленным условиям (соответствие определенному виду продукта, виду затрат и месту его возникновения) обозначим сочетанием трех символов – A1, A2, M, З, Ц1, Ц2 (автомобиль 1, автомобиль 2, металл, заработная плата, цех №1, цех №2). Наименованием триплета будем также обозначать фигуры, образованные из кубиков объемом 0,01 единицы (рис. 1.), сконцентрированные по принципу принадлежности их к каждому триплету.



Распределение затрат по видам на определенный вид продукции в определенном месте возникновения затрат

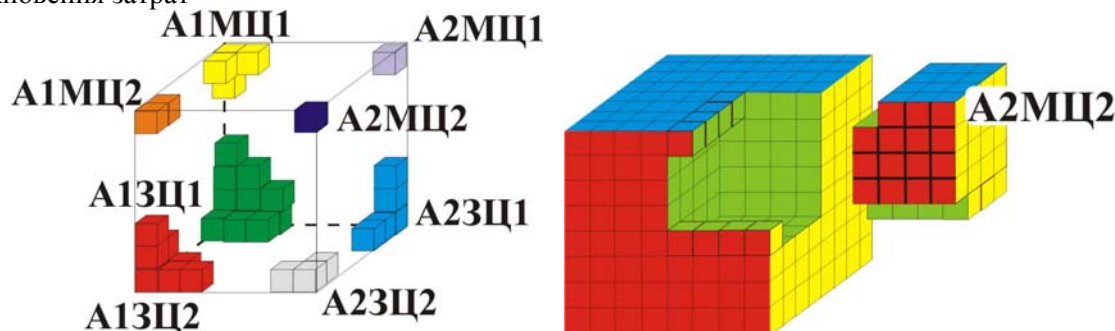


Рис. 1. Формирование графической модели себестоимости продукции в организациях холдингового типа.

На рисунке 1 представлен порядок последовательного графического представления модели себестоимости организации исходя из заданных аналитических подходов к учету затрат.

Для управления общей величиной себестоимости (кубом) необходимо прежде всего управлять составляющими этого куба – кубиками. Построение системы управленческого учета позволяет получать информацию такой степени детализации.

Управленческий учет затрат для достижения поставленной цели диссертант рекомендует вести с помощью регистров аналитического учета с однозначной идентификацией затрат по перечисленным объектам, которую указывают в первичном документе в предназначенных для этого полях в виде соответствующего кода. Соответственно в первичном документе в соответствующих полях будут указаны коды, например, величины затрат на металл на изготовление изделия № 1 в цехе №5, которая соответствует объему полученной фигуры в графической модели (маленького кубика А2МЦ2). Каждое число обозначает код аналитического учета. Если учет не автоматизирован, затраты будут фиксироваться в бумажных регистрах учета, если автоматизирован – соответствующие коды будут последовательно выбираться из справочников, открытых к справочнику счетов учета. На определенной стадии единственно целесообразной становится автоматизированная система управленческого учета затрат, поскольку количество регистров может значительно возрасти и потребовать значительных трудозатрат. Для эффективной постановки управленческого учета затрат необходимо четко знать, какие затраты трудовых и иных ресурсов это потребует.

Принятие решения о внедрении автоматизированной системы учета должно базироваться на сравнении стоимости ведения учета ручным способом и стоимостью внедрения автоматизированной системы.

Во второй главе «Организация и методология системы управленческого учета в горизонтально-интегрированных организациях холдингового типа» обоснованы принципы и порядок построения системы управленческого учета в корпоративных организациях автомобилестроения на основе применения проектного подхода, определены основные проблемы в этой области и предложены варианты их решения.

Важнейшим и одним из первых этапов формирования действенной системы управленческого учета в промышленных корпоративных организациях является выбор и описание объектов управления. Особенность этих объектов в организациях холдингового типа в том, что они по сравнению с другими предприятиями, значительно масштабнее, территориально удалены друг от друга, инновации для их функционирования требуют значительных затрат и должны осуществляться практически непрерывно. Отдельные предприятия корпорации могут находиться в разных регионах страны и за рубежом. Продукция этих компаний, как правило, сложная в конструктивном и технологическом отношении, для ее изготовления требуется полная синхронность работы всех подразделений и

служб предприятия, а для обеспечения экономической эффективности – единство финансовой, балансовой и налоговой политики.

Все это требует, с одной стороны, единоначалия в общей системе управления холдингом, а с другой - предоставления максимальной самостоятельности производственной и частично коммерческой деятельности в подразделениях компании, в местах формирования ее затрат.

При разработке системы управленческого учета в горизонтально-интегрированных организациях мы исходили из того, что централизованными должны быть финансовое управление холдингом, а его предприятиям и филиалам необходимо предоставить самостоятельность в решении большинства производственных вопросов. Едиными должны быть техническая, инновационная политики, общая стратегия развития компании, ее отношения с зарубежными партнерами. Налоговая политика холдинга должна быть единой в пределах России, а в предприятиях, представительствах и филиалах за рубежом необходимо учитывать требования налогового законодательства соответствующих государств.

Проблема также состоит в том, что информация о деятельности организации холдингового типа неисчерпаема, и фиксировать ее, не имея четкого представления о том, каким образом эта информация будет использована для целей управления предприятием, не имеет практического смысла. Если собранные данные изначально не сгруппированы в том виде, который требуется для специфической процедуры анализа, проведение самого анализа может оказаться невозможным из-за чрезмерных затрат по перегруппировке, переложению данных путем создания нестандартных запросов, выборок и алгоритмов преобразования данных, что требует значительных затрат времени и высокой квалификации менеджера.

Задача сбора и регистрации данных в рамках управленческого учета корпорации оказывается настолько зависимой от конкретных управленческих задач, что решить ее изолированно невозможно.

По нашему мнению, организацию учета для управления необходимо начать с проектирования системы управления затратами, а затем проектировать систему управленческого учета, удовлетворяющего требованиям системы управления затратами. Основная задача - добиться целостной постановки ключевых задач использования управленческой информации.

Ответ на вопрос о выборе рабочего Плана счетов управленческого учета тесно связан с тем, какие именно объекты управления затратами выбраны в корпорации. Если это продукт подразделения, вид затрат, подразделение и конечный продукт корпорации, рабочий План счетов будет состоять из счетов пятого порядка. Каждый порядок может включать неограниченное количество кодов. Диссертант участвовала в проектировании системы управленческого учета и корпоративного контроля ОАО «КАМАЗ». Применительно к этому предприятию холдингового типа в качестве объектов управления были выбраны виды продукции, виды производимых затрат, центры ответственности, подразделения корпорации, и, применительно к

ним, разработаны соответствующие кодификаторы этих объектов. Указанные кодификаторы предложено использовать в качестве идентифицирующих признаков на счетах аналитического учета предприятия. Важнейшие из них представлены в таблице 1.

Таблица 1.

Основные объекты управленческого учета
в автомобилестроительном холдинге ОАО «КАМАЗ»

Группы объектов управленческого учета	Код единицы объекта	Наименование единицы объекта
Виды производимой продукции (работ, услуг)	20000	Автомобили грузовые
	21000	Автомобили грузовые транспортные
	21100	Автомобили грузовые транспортные
	21200	Автомобили грузовые транспортные бортовые
	3110	Запасные части к грузовым автомобилям
		Заготовки, детали, узлы к сельскохозяйственной технике
	34100	Автомобильные компоненты
	36500	Спецкомплектация к автомобилям
	33200	Запасные части к легковому автомобилю
		Силовые агрегаты к грузовому автомобилю
	
Виды производимых затрат	010120	Расходы на материалы
	010121	Расходы на оплату труда
	010122	Амортизация
	040120	Расходы на рекламу

Центры ответственности	010220	Управление рекламой и связью с общественностью
	010221	Управление экономической безопасностью
	010222	Управление материально-техническим обеспечением
	010223	Управление производством

Выбор субъектов, ответственных за ведение управленческого учета в холдинговой организации, также один из важнейших этапов построения

системы. В принципе есть две основные альтернативы. За рубежом в ряде компаний ответственность за реализацию функций управленческого учета закреплена за бухгалтерами-аналитиками, которые работают в специально выделенном отделе управленческого учета, но в рамках бухгалтерии.

Вторая альтернатива - отдел управленческого учета является подразделением службы (департамента) финансово-экономических расчетов или отдела финансово-экономических расчетов, если компания небольшая.

Для определения приемлемой организационной структуры системы управленческого учета следует придерживаться трех важных принципов: соответствие концепции компании и политике управления бизнесом; соответствие целям организации; выполнение набора функций, за которые каждое подразделение несет ответственность. Как правило, эффективную систему управленческого учета удастся построить, не разделяя базы данных финансового и управленческого учета в рамках бухгалтерии корпорации.

Главная особенность построения управленческого учета в промышленных корпоративных организациях и основной его смысл в том, чтобы сосредоточить управление финансовыми потоками, установление правил ведения учета и целевых показателей деятельности на уровне головного предприятия – Генеральной дирекции, Совета директоров, Правления. На уровне производственных и сбытовых подразделений нужна ограниченная самостоятельность, необходимая и достаточная для достижения поставленных перед ними задач головным предприятием. Интеграция деятельности подразумевает ограничение самостоятельности подразделений с тем чтобы не допустить приоритета частных, краткосрочных задач подразделений перед задачами корпорации. Получение максимальной прибыли подразделением как отдельным юридическим лицом не всегда ведет к достижению целей корпорации. Внутрикorporативные инструменты управления, в том числе бюджетирование, нормирование, учет, мотивация, анализ, трансфертное ценообразование должны служить соблюдению принципа достижения эффективности деятельности корпорации в целом.

При принятии решения о построении системы управленческого учета, глубине аналитической информации, количестве отчетных форм, нужно провести тщательный проектный анализ всех основных факторов. Помимо постановки задач необходимо описать порядок действий, применяемые инструменты, сформировать бюджет, установить результирующие показатели построения системы, смоделировать ее действие на практике.

В реальности не существует методики расчета эффекта от постановки управленческого учета. Относительно стоимости управленческого учета тоже трудно добиться точных цифр. Если со стоимостью программного обеспечения можно определиться, то затраты труда персонала компании на внедрение, стоимость отвлечения денег, затраты времени на адаптацию трудового и организационного процесса к новой системе, затраты на обучение персонала и другие, в том числе нефинансовые, параметры в настоящее время не берутся в расчет.

Однако, хотя до сих пор не удалось сформировать понятие дохода от управленческого учета, которое восприняли бы практические работники, понятие «эффективность управленческого учета» все же, по нашему мнению, должно существовать. Управленческий учет прежде всего должен быть уместным, отражающим особенности каждого подразделения и предприятия в целом. Проект его построения должен быть рациональным и окупаемым, опирающимся на то, какова ценность информации, на получение которой затрачиваются средства.

Проблемы в построении управленческого учета затрат в корпоративных организациях на сегодняшний день, по нашему мнению, имеют двоякое выражение. Во-первых, теория управленческого учета в части необходимости калькулирования себестоимости единицы продукции признается, декларируется ее применение, однако на самом деле большинство организаций фактическую себестоимость единицы продукции (или любого другого объекта учета и управления) не калькулируют. Во-вторых, построение логической системы управления затратами, включающей в себя планирование, нормирование, бюджетирование, учет, анализ во многих случаях не производится.

Общим недостатком для большинства холдинговых организаций является так называемый «котловой учет» и несоответствие учетной политики дочерних организаций холдинга учетной политике материнской компании.

Большинство автомобилестроительных предприятий, организацию управленческого учета затрат на которых мы изучали, с самого основания применяют систему калькулирования себестоимости единицы продукции, основанную на нормативном методе, но в видоизмененном порядке.

Отдельные организации, входящие в состав холдинга ОАО «КАМАЗ» (всего 103 организации в нескольких странах СНГ, в том числе 14 заводов), сумму фактических затрат (прямые затраты, общехозяйственные затраты, расходы на продажу) отражают по утвержденной экономическим департаментом материнской организации методике и формам и передают отчетность в центральную бухгалтерию. Бухгалтерия каждого подразделения распределяет фактические затраты на выпуск каждой группы продукции пропорционально нормативной себестоимости этой группы товарной продукции в фактическом объеме. Нормативная себестоимость фактического объема выпуска исчисляется планово-экономическим отделом заводов на основе утвержденной на данный месяц калькуляции себестоимости каждой единицы продукции и описи выпущенной продукции по наименованиям в количественном выражении. Затем производится укрупненная группировка выпущенной продукции по наименованиям и направлениям сбыта, и в окончательном виде нормативная калькуляция на фактический выпуск передается в бухгалтерию подразделения. Нормативная себестоимость единицы готовой продукции определяется на основании количественных нормативов и нормативных цен и утверждается ежемесячно. Количественные нормативы разрабатываются центральным экономическим отделом, цены на

материальные и энергетические ресурсы указывают по данным соответствующих отделов и служб.

Выявление отклонений фактической себестоимости единицы продукции от нормативной себестоимости в существующей системе невозможно, потому что прямые затраты не относятся непосредственно на объект, а собираются котловым способом на весь объем выпуска. Таким образом, в существующей ситуации более-менее объективно оценить достоверность себестоимости можно только на основе оценки достоверности нормативов. Основная цель применения нормативного метода-выявление отклонений - остается недостигнутой, поскольку все фактические затраты в итоге распределяются на всю номенклатуру выпуска, и определить, за счет выпуска какой продукции произошло превышение или экономия, невозможно. Соответственно, дальнейший этап анализа - за счет чего именно произошла экономия или перерасход - количества или цены (факторный анализ отклонений) – возможен только в части стоимости всего товарного выпуска.

Целью ведения рекомендуемой системы управленческого учета затрат является обеспечение возможности наблюдения и контроля за величиной расходов по центрам ответственности и формирование максимально точной стоимости единицы изготовленной продукции. Первая задача в учетном отношении, является, по нашему мнению, главной. Калькулирование фактической себестоимости автомобиля становится вторичной, производной задачей. Для достижения поставленной цели учет возможно построить с помощью аналитических счетов бухгалтерского учета к счету 20 «Основное производство» (аналитический счет «Номенклатура продукции» аналитический счет «Элементы затрат» аналитический счет «Место формирования затрат» аналитический счет «Подразделение холдинга»).

Незавершенное производство также отражается в разрезе аналитических счетов: наименований продукции, элементов затрат, мест возникновения затрат и подразделений.

При применении предложенной методики формируется более достоверная информация о фактической стоимости каждой номенклатурной группы произведенной продукции, о величине затрат каждого вида на производство той или иной группы, места формирования затрат и подразделения, задача контроля затрат значительно упрощается. Информация позволяет провести анализ отклонений, выявить и устранить их причины. Необходимым условием применения такой схемы является автоматизация процесса учета затрат, поскольку предполагается ведение счетов затрат второго и третьего порядка.

При распределении затрат пропорционально какой-либо базе, по нашему мнению, целесообразно использовать уже имеющую место методику определения нормативной себестоимости единицы изделия. Ее расчет необходим при:

- оприходовании готовой продукции;
- списании готовой продукции в момент продажи;

- определении стоимости незавершенного производства;
- расчете процента отклонений, приходящихся на тот или иной вид продукции;
- определении процента отнесения косвенных расходов на конкретный вид продукции.

Одной из важнейших задач учета для корпоративного управления является формирование информации для трансфертного ценообразования.

С точки зрения характера возникновения и цели осуществления управленческие расходы материнской компании относятся не только к отдельным подразделениям холдинга, но ко всей корпорации. Однако в настоящее время они отражаются в отчетности только головной компании. Прямая передача затрат, как это могло бы происходить между филиалом и основным предприятием, в такой ситуации невозможна, поэтому используется механизм трансфертной цены, которая ниже рыночной и сумма экономии является источником покрытия расходов материнской компании.

Проблемы нормирования, как функции корпоративного управления, имеют глубокие корни. Сейчас в основе нормирования сводная производственная спецификация, содержащая наименования производимой холдингом продукции. На основании спецификации составляется плановая (нормативная) калькуляция единицы выпускаемых полуфабрикатов, узлов и готовой продукции и соответствующая трансфертная цена.

Нормативная себестоимость составляется с учетом общепроизводственных и общехозяйственных расходов с указанием каждой из статей калькуляции. В целях калькулирования фактической себестоимости единицы продукции исчисляется ограниченная производственная нормативная себестоимость фактического выпуска изделий.

Трансфертная цена каждой детали автомобиля исчисляется не напрямую через уровень рыночных цен, а путем обратного пересчета нормативной себестоимости детали в нормативной себестоимости усредненного машинокомплекта на планируемый период исходя из сводной производственной спецификации. Вначале устанавливается трансфертная цена автомобиля, и на основании нее определяется трансфертная цена составляющих автомобиль деталей, узлов, сборочных соединений, выпускаемых заводами объединения.

Проблема возникает тогда, когда происходит изменение структуры выпуска продукции. Трансфертная цена деталей, сборочных соединений и узлов рассчитывается исходя из стоимости другого автомобиля, а производимый в данном периоде может иметь другую рыночную стоимость и трансфертную цену, выше или ниже. Трансфертные цены на внутренние компоненты изделия уже установлены и действуют, соответственно происходит необоснованное перераспределение убытков или прибыли между заводами. В целом по объединению это не влияет на конечный финансовый результат, но оказывает влияние на финансовые результаты заводов и себестоимость деталей, узлов, и, в конечном счете, автомобиля.

В настоящее время управленческий учет в холдингах не регламентирован и не имеет своих специфических методов и предмета исследования. На сегодняшний день он в большинстве случаев представлен как совокупность данных для управленческих отчетов. Главная цель управленческого учета – формирование достоверной оперативной информации в необходимых аналитических разрезах – достигается не полностью. Из-за различий в аналитических разрезах сбора информации в бухгалтерском учете, планировании и бюджетировании производится дублирование функций и повторная обработка информации. Следствием этого является увеличение времени и трудоемкости учета, снижение его точности и увеличение вероятности совершения ошибок.

Система управленческого учета холдинговых структур, в отличие от обычных организаций, имеет более сложную структуру и должна быть ориентирована на решение задач текущего управления подразделениями и корпоративного консолидированного управления предприятием в целом. Предприятия группы в своей деятельности могут не знать, для чего сбор информации осуществляется именно таким, а не иным образом, почему необходима информация такой степени детализации и в данный определенный срок. Чем длиннее цепочка движения информации, тем сложнее контроль и тем ниже может быть ее достоверность и оперативность. В таких условиях механизм формирования учетных данных должен быть четко определен и описан нормативными документами корпорации. Любое несоответствие в методах сбора и обработки информации приведет к необходимости специальных корректирующих процедур при консолидации.

Особенность консолидации информации производственно-технологических корпораций заключается в том, что информация повторяет путь прохождения продукта предприятия-звена цепочки. Каждое следующее предприятие потребляет продукт предыдущего подразделения и создает добавленную стоимость, видоизменяя продукт-полуфабрикат. В рассматриваемых нами промышленных корпорациях автомобильной промышленности имеет место последовательная консолидация, от предыдущего звена к последующему, до конечного производителя продукта сборочного производства. Это определило основные особенности учетного процесса консолидации управленческой отчетности. Она основывается на принципе нарастания затрат заготовительных, механических и сборочных производств.

В третьей главе «Формирование и использование показателей управленческой отчетности в организациях холдингового типа» обоснованы и описаны порядок построения системы консолидированного управленческого учета затрат и отчетности в автомобилестроительном холдинге и основные, наиболее важные с нашей точки зрения, направления использования показателей управленческой отчетности для решения существующих общих проблем оптимизации затрат на предприятиях и в отрасли.

Важно обеспечить не только формирование консолидированной управленческой отчетности корпоративных организаций, основанной на принципах составления консолидированной финансовой отчетности, но и консолидированного учета с тем чтобы оперативно получать информацию с необходимой степенью детализации, в том числе о себестоимости конечного продукта холдинга. При построении управленческого учета затрат в холдинговой организации целесообразно использовать принципы построения консолидированной финансовой отчетности группы организаций, регламентированных МСФО, но ставить цель – формирование оперативной информации для управления крупным промышленным холдингом.

Рассматриваемые в работе автомобилестроительные холдинги применяют основной способ консолидации, предполагающий сложение вместе всех внешних активов и внешних обязательств группы. Для целей финансовой и управленческой отчетности принцип отдельного юридического лица устраняется.

Объекты консолидации управленческой отчетности выбираются холдингом самостоятельно без необходимости публичного раскрытия информации, в отличие от финансовой отчетности корпорации. Конфиденциальность и гибкость позволяют применять внутрихолдинговую консолидированную отчетность как один из наиболее эффективных источников информации для управления. Большой машиностроительный комплекс, объединяющий несколько заводов – отдельных юридических лиц, производящих комплектующие изделия для автомобиля, является объектом управления, а основным его продуктом служит автомобиль. В целях управления группой необходимо рассматривать процесс производства конечного продукта – автомобиля, то есть его себестоимость – нормативную и фактическую, его цену и его рентабельность. В такой ситуации консолидации отчетности недостаточно. Необходима консолидация учета, точнее, учетных показателей. Для этого необходимо преобразование учетного процесса. В современных условиях это возможно сделать с применением программного обеспечения и вычислительной техники.

Для получения сводной информации о величине затрат на производство каждого автомобиля недостаточно просто сложить затраты каждого отдельного завода. Связано это с тем, что каждый последующий завод аккумулирует не только свои собственные затраты, а также еще и затраты предыдущего завода, поступившие в составе покупной стоимости полуфабрикатов. Если бы покупная (продажная для предыдущего завода) стоимость соответствовала себестоимости полуфабриката, конечный в производственной цепочке завод аккумулировал бы конечную фактическую себестоимость автомобиля, однако это, как правило, недостижимо в силу объективных причин и принятых целей. Передача полуфабрикатов осуществляется по утвержденной трансфертной цене, которая решает несколько задач. При применении трансфертных цен, для получения сводной информации необходимо проведение специальных корректирующих процедур. Для получения достоверной и оперативной информации о

себестоимости конечного продукта группы, учет затрат следует вести в разрезе счетов аналитического учета как минимум второго порядка: наименование продукции – аналитический счет первого порядка, элемент затрат – аналитический счет второго порядка. Это позволяет калькулировать себестоимость каждого наименования продукции (продукцией для заводов будут полуфабрикаты, а для сборочного завода – автомобиль) в разрезе элементов.

Однако для получения информации о себестоимости каждого наименования автомобиля недостаточно информации такой степени детализации, необходимо ввести дополнительный аналитический счет третьего порядка – наименование конечного продукта – автомобиля для всех заводов. В этом случае заводы при учете затрат сразу же будут идентифицировать их не только со своей продукцией, но и с продукцией корпорации. Себестоимость конечного продукта будет рассчитываться аналогичным образом, однако уже для каждого автомобиля отдельно.

При исчислении себестоимости конечного продукта холдинга определенную сложность вызывает идентификация продуктов, производимых в подразделениях технологической цепочки, с конечным продуктом корпорации, оценка стоимости материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, узлов, машинокомплектов, произведенных предыдущим предприятием, в остатках незавершенного производства последующей организации, и в конечном итоге – в расчете фактической себестоимости реализованной продукции. Это необходимо для того чтобы исключить из расчета нереализованную прибыль в активах холдинга. Главная задача, которую требуется при этом решить – определить, на какие активы и в каком размере могла повлиять прибыль от внутризаводских операций. Для решения задачи идентификации продукции организации с конечным продуктом корпорации важно иметь сбалансированный план производства, охватывающий все подразделения технологической цепочки как один из необходимых элементов системы управления затратами. Решаться данная многозадачная проблема может по-разному, исходя в том числе из принципа баланса между выгодами от получения более точных цифр и затратами на реализацию более детализированных методик получения информации.

В холдингах, объединяющих единое производство в рамках нескольких юридических лиц, значительная доля материалов, комплектующих изделий, услуг закупается внутри группы, лишь часть из них может использоваться в производстве. К тому же проданной может быть не вся выпущенная продукция. В этом случае, по нашему мнению, наиболее приемлемым является последовательный расчет нереализованной прибыли в активах с применением предложенной диссертантом структуры аналитических счетов. Рекомендуемый нами последовательный расчет основывается на предположении, что нереализованная прибыль составляет часть стоимости актива, следовательно, «переходит» от одних активов к другим при операциях внутреннего перемещения. При построении рабочего

управленческого плана счетов в холдинге предлагается предусмотреть дополнительный субсчет к счетам учета материалов, затрат и готовой продукции – «Внутригрупповая прибыль в стоимости активов». Бухгалтерские записи с его использованием осуществляются так же, как при оприходовании НДС в стоимости приобретенных материалов. Это позволит последовательно элиминировать величину условной прибыли из стоимости материалов, незавершенного производства и готовой продукции, как в остатках на конец периода, так и в объемах списания и реализации.

Устранение суммы внутригрупповой прибыли из величины затрат текущего периода и стоимости выпущенной продукции возможно на основании усредненного расчета внутригрупповой прибыли, приходящейся на 1 рубль затрат на производство выпущенной продукции, либо на основе фактической суммы приходящейся на каждый элемент (вид) затрат и единицу готовой продукции (в случае однозначной идентификации с объектом списания). Второй подход представляется более затруднительным для практического применения вследствие значительного увеличения затрат времени и труда на обработку, поскольку однозначная идентификация предполагает отдельный учет внутригрупповой прибыли по каждому наименованию поступивших материалов (работ, услуг) на аналитических счетах. Последовательность расчета проявляется в соблюдении принципа последовательности технологической цепочки, то есть себестоимость конечного продукта корпорации исчисляется поэтапно, в итоге ее величина определяется на заключительном предприятии технологической цепочки на основании информации о внутригрупповой прибыли в стоимости готовой продукции, формируемой на предыдущем подразделении технологического цикла.

Основными результатами диссертационного исследования являются разработка и обоснование теоретических принципов построения системы консолидированного управленческого учета затрат в рамках системы управления крупным машиностроительным объединением предприятий, идентификация и описание основных объектов управленческого учета затрат на основе их экономического содержания применительно к горизонтально-интегрированным организациям холдингового типа, разработка порядка их учета, анализ существующих в этой области недостатков в организации учетного и управленческого процессов и формирование предложений по их устранению.

В заключении обобщены основные результаты исследования, сформулированы основные предложения теоретического и практического характера.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ИЗЛОЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях ВАК

1. Фаздалова Г.М. Аналитический учет и «геометрия затрат»// «Георесурсы», №4 (21), 2006. – с.43-45. – 0,35 п.л.

Материалы научно-практических конференций

1. Фаздалова Г.М. Основные принципы составления консолидированной отчетности группы компаний // Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». – Казань: Казанский государственный финансово-экономический институт, 2004. – с. 214-215. – 0,13 п.л.
2. Фаздалова Г.М. Основные требования к составлению консолидированной отчетности по МСФО // «Ученые записки», Выпуск 17. – Казань: Казанский государственный финансово-экономический институт, 2004. – с.541-546. – 0,3 п.л.
3. Фаздалова Г.М. Управленческий учет и система управления затратами: единство и отличия // Сборник тезисов докладов Республиканской научно-практической конференции ССУЗ Республики Татарстан «Социокультурная адаптация выпускников ССУЗ на рынке труда». – Альметьевск: Татарский государственный гуманитарный педагогический университет, 2005. – с. 22-24. – 0,2 п.л.
4. Фаздалова Г.М. Консолидированный управленческий учет затрат в корпорации // Материалы 1-й Международной научно-практической конференции «Наука: теория и практика – 2006». – Днепропетровск: Наука и образование, 2006. – с.13-25. - 1 п.л.