

Ключевые слова:

управленческий анализ, холдинг,
система управленческого учета,
организация учета по центрам ответственности,
организационная структура

Н. А. Никифорова, к. э. н., проф.,
зав. кафедрой «Экономический анализ» ГУМФ
(e-mail: kaf_ea@mail.ru)

Е. Б. Самарская, аспирант
кафедры «Экономический анализ» ГУМФ
(e-mail: janemb87@mail.ru)

Типы организационной структуры холдинга и управленческий учет

Деятельность любой организации требует информационной обеспеченности управленческого персонала. Система управленческого учета как главный информационный источник играет важную роль в осуществлении текущего и долгосрочного планирования, контроля и анализа, а также в принятии оптимальных и своевременных управленческих решений.

Естественное направление развития предприятий и организаций в современной российской экономике — концентрация капитала, которая отражается в объединении организаций и диверсификации бизнеса. Стремление собственников к расширению деятельности сопровождается решением задачи минимизации затрат и рисков, а также получения контроля над рынками своего товара и своими поставщиками¹.

В. Я. Поздняков и О. В. Девяткин выделяют следующие мотивы объединения предприятий промышленности, торговли, кредитной сферы, науки и т. д.:

- снижение производственных и транзакционных издержек;
- повышение инвестиционной привлекательности бизнеса;
- концентрация инвестиционных ресурсов на приоритетных направлениях производства и НИОКР;
- стремление шире использовать легальные механизмы совершенствования имущественных отношений;
- готовность проблемных фирм (в которых существуют конфликты между интересами разных групп акционеров) разделить сферы влияния.

¹ См.: Чернышова Н. А. Управленческий учет и аудит доходов и расходов в холдинговых структурах: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — Саратов, 2008.

В зависимости от размеров капитала, вида продукции, технологии производства и других факторов создаются хозяйственные объединения различного типа: горизонтальные, вертикальные и диверсификационные (конгломератные).

Для горизонтальных объединений характерен принцип партнерства в условиях недостатка капитала у товаропроизводителей, которые объединяются с партнерами в целях повышения конкурентоспособности. Подобные структуры зачастую делают ставки на кооперацию в области послепродажного сервиса в ряде сфер, таких как машиностроение, энергетика, строительство².

Организации, выполняющие отдельные стадии единого технологического процесса, образуют вертикальные объединения, наиболее часто встречающиеся в металлургии и лесозаготовительной промышленности.

Диверсификационный тип объединений присущ крупному транснациональному капиталу. Наиболее распространенные формы — концерны, холдинги, финансово-промышленные группы (ФПГ), ассоциации, консорциумы и т. п. Рассмотрим более детально понятие и природу возникновения холдингов.

Британская интерпретация термина «холдинг»: головная компания, контролирующая деятельность других предприятий посредством владения контрольными пакетами акций³. Однако в Великобритании и в России этим термином обозначаются разные понятия. В российской практике холдинговой компанией признается «предприятие, независимо от его организационно-правовой формы, в состав активов которого входят контрольные пакеты акций (долей) участия других предприятий...»⁴. Основное отличие заключается в том, что в первом случае холдинг — только головная компания, а во втором — совокупность предприятий, где головная компания контролирует деятельность дочерних структур.

М. П. Голубев предлагает рассматривать холдинг как «совокупность структур, объединенных едиными долгосрочными интересами и устойчивыми бизнес-процессами, собственники которых обеспечили контроль за ключевыми активами и бизнес-процессами...»⁵. По его мнению, холдинг — единый имущественный комплекс независимо от принадлежности к юридическому лицу. Необходимо отметить, что данное утверждение справедливо, поскольку отдельная организация — лишь часть холдинга и при оценке деятельности последнего используется консолидированная отчетность.

Основная цель деятельности холдинга — финансовый контроль за работой других предприятий и получение дохода на вложенный в акции капитал. В настоящее время в России холдинговые компании и их дочерние предприятия создаются только в форме акционерного общества открытого типа.

² См.: Экономика предприятия (организации): Учебник / Под ред. проф. В. Я. Позднякова и доц. О. В. Девяткина. — М.: ИНФРА-М, 2011. — С. 79.

³ См.: Берзон Н. Современные тенденции развития холдингов // Управление компанией. — 2004. — № 4.

⁴ Временное положение о холдинговых компаниях, создаваемых при преобразовании государственных предприятий в акционерные общества (утв. Указом Президента РФ от 16 ноября 1993 г. № 1392) / Информационно-правовой портал «Гарант» (<http://base.garant.ru/10105317/>).

⁵ Голубев М. П. Методология создания вертикально интегрированных холдингов. — М.: ИНФРА-М, 2010. — С. 10.

В основном различают два типа холдингов:

— чистый — когда через систему участия в акционерном капитале других фирм холдинговая компания занята лишь тем, что получает и наращивает доходы на вложенный капитал;

— смешанный — когда холдинговая компания занимается самостоятельной предпринимательской деятельностью и одновременно с целью расширения сферы влияния захватывает контрольные пакеты акций новых зависимых фирм и филиалов⁶.

В учебной литературе нередко встречается название «интегрированная бизнес-структура». В России это понятие еще точно не определено. Вместо него часто используются понятия «интегрированные корпоративные структуры» или «интегрированные бизнес-группы» (ИБГ). Независимо от названия это характеристика интеграции — объединения юридических лиц для совместной деятельности на основе договорных отношений и (или) консолидации активов.

Масштабы распространения интегрированных структур в российской экономике трудно переоценить. Эксперты Центра экономических и финансовых исследований и разработок подсчитали, что крупнейшие холдинги используют до 42 % работников в российской промышленности и контролируют до 39 % продаж⁷.

Д. В. Булгаков определяет вертикально интегрированную холдинговую компанию как «объединение производств, образованных неравноправными предприятиями в единый хозяйствующий субъект с целью увеличения чистой прибыли. Неравноправные отношения предприятий основаны на экономической субординации и контроле деятельности одного участника над другими независимо от масштабов отраслевой структуры производства, правовых и организационных форм финансовой и экономической зависимости субъектов»⁸.

В пользу рассмотренного определения можно привести точку зрения Н. М. Зверевой относительно понятия «холдинг»: это разновидность группы юридических лиц, основанной на отношениях экономической зависимости и контроля, участники которой, сохраняя юридическую самостоятельность, в своей хозяйственной деятельности подчиняются одному из них, в силу владения контрольными пакетами акций (долями участия в уставном капитале), договорами или иных обстоятельств оказывающему влияние на принятие решений. При этом холдинговой компанией может быть как управляющая компания (которая оказывает влияние на деятельность других организаций), так и участник холдинга⁹.

По мнению ученых-экономистов, в информационно-аналитическом обеспечении работы холдинга немаловажную роль играет организационная структура, от которой непосредственно зависит скорость формирования, подготовки и передачи информации,

⁶ См.: Экономика предприятия (организации): Учебник / Под ред. проф. В. Я. Позднякова и доц. О. В. Девяткина. — М.: ИНФРА-М, 2011. — С. 83.

⁷ См.: Авдашева С. Российские холдинги: проблемы управления // Проблемы теории и практики управления. — 2006. — № 8. — С. 77–85.

⁸ Булгаков Д. В. Формирование механизма инвестиционного развития вертикально интегрированных холдинговых компаний: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — Воронеж, 2008.

⁹ См.: Зверева Н. М. Финансовый механизм оптимизации затрат на предприятиях холдингового типа: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — М., 2008.

ее достоверность и объективность. Различают два основных типа организационной структуры – иерархический и адаптивный (квазиерархический, сетевой)¹⁰. К иерархическому типу относятся функциональные и дивизиональные структуры.

Функциональной организационной структуре управления присуще распределение ответственности за каждое подразделение между управленцами, каждый из которых подчиняется руководителю. Она ориентирована на производство (функциональная специализация, экономия на накладных расходах и т. д.). На рис. 1 представлен развитый тип данной структуры.

Рисунок 1

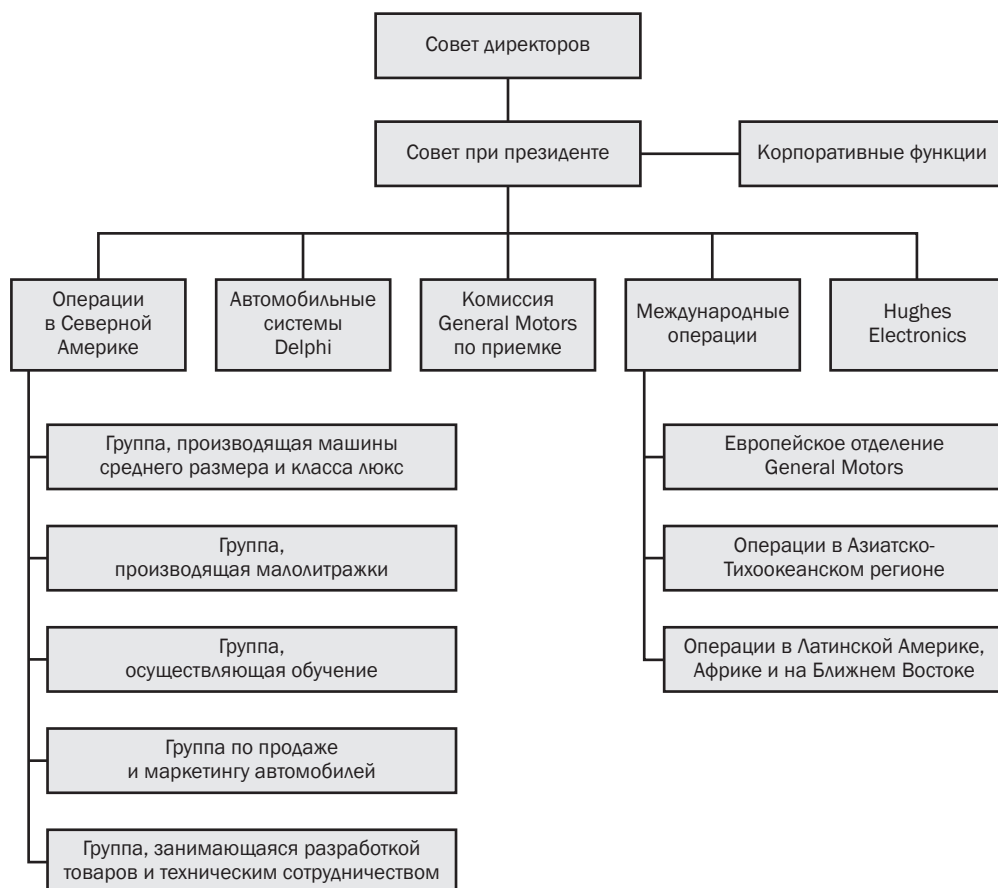


Источник: Экономика предприятия (организации): Учебник / Под ред. проф. В. Я. Позднякова и доц. О. В. Девяткина. – М.: ИНФРА-М, 2011. – С. 452.

Дивизиональная организационная структура управления отличается спецификой полномочий дивизиональных управляющих, каждый из которых руководит центром прибыли и отвечает за результат его деятельности. На рис. 2 мы видим структуру, состоящую из нескольких дивизионов, которые основываются на географических и продуктовых направлениях. В каждом дивизионе принимаются оперативные решения. Стратегическое планирование, анализ и бюджетирование – функциональные обязанности высшего управленческого персонала.

¹⁰ См.: Экономика предприятия (организации): Учебник / Под ред. проф. В. Я. Позднякова и доц. О. В. Девяткина. – М.: ИНФРА-М, 2011. – С. 452.

**Многодивизиональная организационная структура
корпорации General Motors в 1997 г.**



Источник: Грант Р. М. Современный стратегический анализ / Пер. с англ.; под ред. В. Н. Фунтова. — 5-е изд. — СПб.: Питер, 2011. — С. 212.

Усложнение экономической среды и, соответственно, задач, стоящих перед холдингами, привело к формированию новых организационных форм. В частности, квази-иерархическая структура характеризуется укрупнением организации для получения синергетического эффекта с одновременным увеличением гибкости управления за счет создания горизонтальных связей.

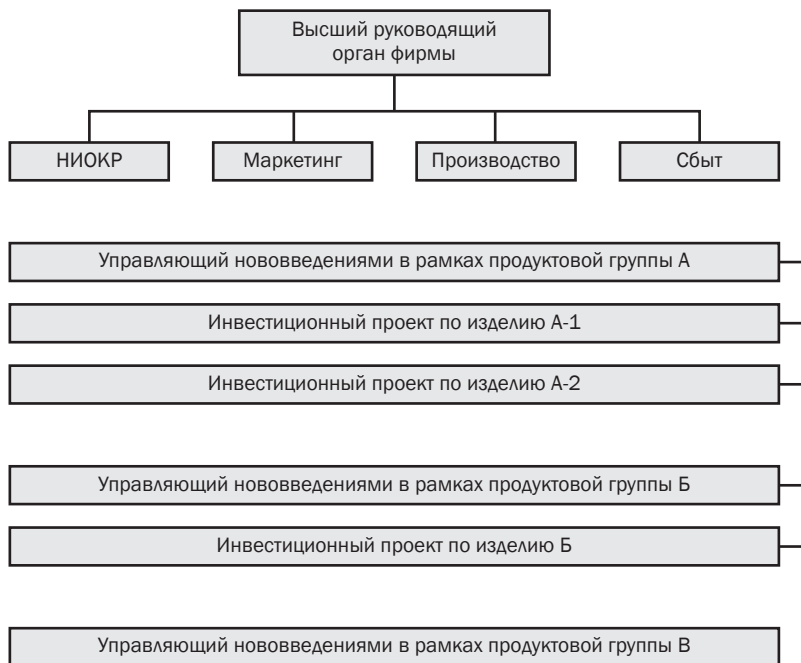
К адаптивным структурам, которые имеют возможность в максимальной степени подстраиваться под требования изменяющейся экономической среды, относятся прежде всего матричная и множественная. Эти типы организации успешнее всего функционируют в современном мире.

Построение матричной организационной структуры управления возможно в тех случаях, когда организации необходима сложная система взаимодействий и координации. Она может быть эффективной при условии, что организация стремится развивать все

основные виды деятельности, не выделяя ни одного из них, учитывает маркетинговый анализ и свою конкурентоспособность (рис. 3).

Рисунок 3

Матричная организационная структура управления



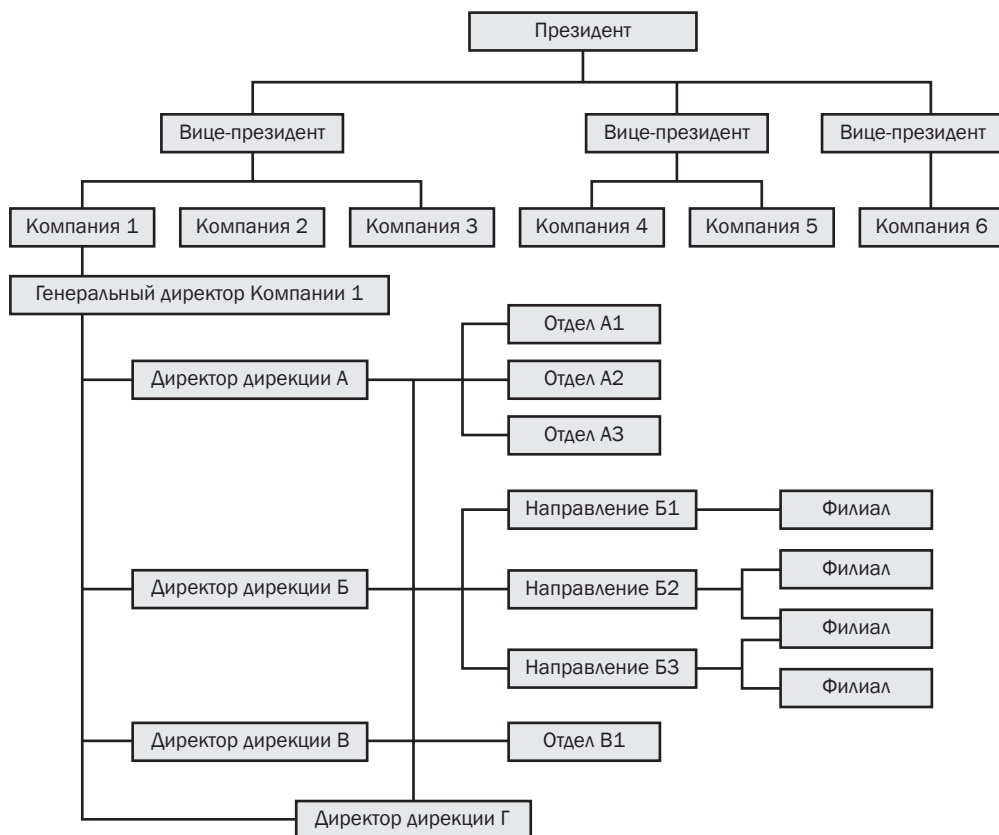
Источник: Экономика предприятия (организации): Учебник / Под ред. проф. В. Я. Позднякова и доц. О. В. Девяткина. – М.: ИНФРА-М, 2011. – С. 455.

Матричная структура действительно сложна, поскольку возникает проблема координации взаимодействий между подразделениями, однако она учитывает все виды деятельности — от научно-исследовательских работ, маркетинговой политики, производственного плана до сбытовой программы по каждой продуктовой группе в разрезе всех инвестиционных проектов. Использование подобных бизнес-планов по каждому продукту, а также участие основных функциональных подразделений с учетом стратегического анализа нацелено на показатели эффективности деятельности. Отрицательные особенности матричной организации — неизбежность конфликтов и дублирование полномочий.

Множественная структура часто используется в конкретных условиях функционирования холдинга, когда необходимо в рамках единой организации совместить подразделения с разными типами организационных структур для быстрого реагирования на изменение рыночных реалий. Здесь очень важны принципы оптимизации структуры, ее соответствие стратегии холдинга, адаптивность ее функций.

Рассмотрим на конкретном примере организационную структуру холдинга, специализирующегося на информационных технологиях. В его состав входит группа горизонтально интегрированных компаний.

Пример организационной структуры холдинга



Источник: составлено авторами.

На рис. 4 представлена лишь часть структуры. На схеме не отображена управляющая компания, которая осуществляет стратегическое руководство компаниями холдинга. При этом мы наблюдаем распределение подразделений как по функциональному признаку, так и по территориальному. Сами же организации, входящие в холдинг, имеют четкие разграничения по продуктовым направлениям и специализации. Например, компания 1 занимается поставкой оборудования для платежных и эквайринговых систем. Отделы продаж в компании 1 разделены по территориальному признаку. Компания 2 позиционируется как разработчик программного обеспечения для платежного оборудования. Осуществляет гарантийный и постгарантийный ремонт компания 3. Производство пластиковых карт, одного из необходимых элементов системы расчетов в платежных системах, налажено в компании 4, и т. д.

Таким образом, можно сделать вывод, что данному холдингу присущ множественный тип организационной структуры, поскольку здесь мы наблюдаем присутствие нескольких типов организационных структур одновременно в зависимости от того, какую часть структуры мы рассматриваем более детально, в т. ч. присутствие

и функциональной связи, и матричной. Сложность подобной структуры обусловлена широкой рыночной нишей, занимаемой холдингом на рынке платежных систем.

Процесс управления предприятием требует информационной обеспеченности управленческого персонала. Управленческое звено использует внутреннюю информацию для планирования, контроля и анализа, как в краткосрочных, так и в долгосрочных целях, а также для принятия правильных и своевременных управленческих решений. Под системой управленческого учета понимают совокупность процессов идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и произвольной информации, на основе которой руководством организации принимаются оперативные и стратегические решения¹¹.

Возвращаясь к вопросу о рассмотренных выше типах организационных структур, необходимо отметить, что административные иерархии основаны на вертикальных потоках информации. С помощью информационного обеспечения происходит взаимосвязь подразделений, разграничение прав и ответственности каждого из них, согласованность отдельных видов деятельности в достижении цели организации. Информационная система подчинена потребностям организационной структуры, отражающей состав и взаимосвязь подразделений предприятия. Поэтому организационная структура выступает базисом при построении системы управленческого учета (табл.).

Влияние организационной структуры на систему управленческого учета

Критерии	Типы организационных структур		
	Линейно-функциональная	Дивизиональная	Матричная
Организация управленческого учета	По вертикали	По горизонтали	По горизонтали
Степень централизации контроля	Высокая	Средняя	Низкая
Кто осуществляет контроль издержек	Финансовый директор	Менеджеры подразделений	Менеджеры подразделений, инвестиционных проектов
Достоинства	<ul style="list-style-type: none"> — Сравнительная обзоримость результатов управленческой деятельности. — Коллективная ответственность 	<ul style="list-style-type: none"> — Демократичность. — Индивидуальная ответственность за принимаемые решения 	<ul style="list-style-type: none"> — Наделение подразделений максимумом прав и ответственности. — Индивидуальная ответственность
Недостатки	<ul style="list-style-type: none"> — Необходимость согласования решений с более высоким руководством. — Сковывание инициативы управляющих низшего звена. — Отсутствие желания брать риск на себя 	<ul style="list-style-type: none"> — Дублирование полномочий. — Большая вертикальная интеграция. — Несовпадение интересов разных уровней управления 	<ul style="list-style-type: none"> — Возможное дублирование полномочий. — Сложность обмена информацией
Выделение центров ответственности	Чаще всего выделяют только один центр прибыли, но есть и центры затрат и центры доходов	Центры прибыли, центры инвестиций, управляющая компания рассматриваются как центр затрат	Наличие центров прибыли, центров затрат, центров инвестиций

Источник: составлено авторами.

¹¹ См.: Баханькова Е. Р. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: ИНФРА-М, 2011. — С. 4.

Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технологическими и другими факторами, компетентность руководителей и их потребность в управленческой информации определяют разнообразие конкретных форм организации управленческого учета. Объем и содержание информации, формируемой в системе учета, зависят от потребностей управления и экономических возможностей организации.

Существует несколько вариантов организации системы управленческого учета. С точки зрения подхода к выбору плана счетов выделяют три варианта организации учета:

- посредством расширения действующего счетного плана и его приспособления к требованиям финансового и управленческого учета;
- с помощью принятия нового плана счетов, согласно которому все счета подразделяются на счета финансового учета, управленческого учета и забалансовые;
- с использованием действующего плана счетов.

Другой подход к организации управленческого учета — его организация в системе бухгалтерского учета. Международная практика выделяет четыре возможных варианта:

- использование специальных связующих счетов для осуществления взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом;
- осуществление взаимосвязи между двумя видами учета оперативным методом, т. е. вне системы счетов бухгалтерского учета. При этом управленческий учет по отношению к финансовому полностью автономен;
- объединение управленческого учета с оперативным, ведение управленческого учета без использования системы бухгалтерских счетов. Учет затрат в этом случае ведется бухгалтерией по видам деятельности;
- введение единого счетного плана в управленческий и финансовый учет. Этот вариант основан на полной интеграции учета затрат и доходов в системе бухгалтерского учета.

В целом, основываясь на принципе взаимосвязи учетных подсистем, управленческий учет можно разделить на две системы — автономную (дуалистическую, двухкруговую) и интегрированную (монистическую, однокруговую). Для первой характерна группировка затрат в финансовом учете по экономическим элементам, в управленческом — по статьям калькуляции; для второй — ведение управленческого и финансового учета в единой системе бухгалтерского учета¹².

Проанализируем организацию системы управленческого учета холдинга, специализирующегося на информационных технологиях.

Управленческий учет холдинга регламентируется внутренними нормами и правилами. С точки зрения подходов к выбору плана счетов, необходимо отметить, что в целях управленческого учета используется отдельный план. Кроме того, система управленческого учета автономна, а это означает, что связь между управленческим и финансовым учетом осуществляется оперативным методом.

Учет затрат ведется на 20-х и 26-х счетах в разрезе отдельных профит-центров (бизнес-направлений и подразделений). Учет товара осуществляется по сериям-партиям. Отчетный период — квартал. Основные виды управленческой отчетности: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о состоянии дебиторской задолженности и т. д.

Отчетность консолидируется в рамках нескольких групп компаний холдинга, а также по всему холдингу в целом.

¹² См.: Баханькова Е. Р. *Бухгалтерский управленческий учет*. — М.: ИНФРА-М, 2011. — С. 81–83.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что выбор оптимальной организационной структуры холдинга будет в первую очередь зависеть от целей его создания и масштабов деятельности, а также его специализации (и специализации компаний, входящих в его состав). Данные факторы играют решающую роль при построении системы управленческого учета. Специализация организаций холдинга определяет не только систему учета затрат (будь то система учета реальных или средних, нормативных, полных или переменных затрат), но и методы учета затрат калькуляции себестоимости (позаказный, попередельный, попроцессный) и выбор базы распределения затрат. Сама же организационная структура холдинга определяет степень децентрализации управления, которая задает место каждому подразделению в соответствующем информационном поле. Это означает, что система управленческого учета в рамках выделенных подразделений должна обеспечивать отражение, накопление, контроль и анализ информации о затратах и результатах деятельности организации в целом. В исследуемом случае отчетливо прослеживается прямое влияние организационной структуры холдинга на систему управленческого учета. Если рассмотреть хотя бы один его аспект, такой как консолидация, то мы увидим, что чем сложнее организационная структура, тем большее количество центров ответственности выделяется, тем более сложными и трудоемкими будут процессы планирования, бюджетирования и консолидации учета.

Таким образом, система управленческого учета выстраивается исходя из практических аспектов, в частности организационно-правовой формы и организационной структуры. При этом каждый фактор накладывает свой отпечаток на систему учета и имеет свои достоинства и недостатки. В данной ситуации должно проявить свою компетенцию управляющее звено, чтобы построить такую систему учета, которая будет эффективной в конкретной организации.

Библиография

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122395/?frame=13#p1315.
2. Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122979/#p66.
3. Баханькова, Е. Р. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: ИНФРА-М, 2011.
4. Голубев, М. П. Методология создания вертикально интегрированных холдингов. — М.: ИНФРА-М, 2010.
5. Горелик, О. М., Парамонова, Л. А., Низамова, Э. Ш. Управленческий учет и анализ. — М.: КНОРУС, 2007.
6. Грант, Р. М. Современный стратегический анализ / Пер. с англ.; под ред. В. Н. Фунтова. — 5-е изд. — СПб.: Питер, 2011.
7. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник для студентов вузов. — 5-е изд. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
8. Экономика предприятия (организации): Учебник / Под ред. проф. В. Я. Позднякова и доц. О. В. Девяткина. — М.: ИНФРА-М, 2011.
9. Авдашева, С. Российские холдинги: проблемы управления // Проблемы теории и практики управления. — 2006. — № 8. — С. 77–85.
10. Берзон, Н. Современные тенденции развития холдингов // Управление компанией. — 2004. — № 4.
11. Тафинцева, В. Н., Шаркова, А. С. Управление затратами: проблемы совершенствования информационного обеспечения // Финансовый менеджмент: теория и практика (сборник научных статей). Выпуск 2. — М., 2008.
12. Булгаков, Д. В. Формирование механизма инвестиционного развития вертикально интегрированных холдинговых компаний: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — Воронеж, 2008.
13. Зверева, Н. М. Финансовый механизм оптимизации затрат на предприятиях холдингового типа: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — М., 2008.
14. Чернышова, Н. А. Управленческий учет и аудит доходов и расходов в холдинговых структурах: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — Саратов, 2008.