

Т.Г. Шешукова, М.Л. Войтенко

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
(НА МАТЕРИАЛАХ ПРЕДПРИЯТИЙ
НЕФТЕПРОДУКТООБЕСПЕЧЕНИЯ)**



ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Пермский государственный университет»

Т.Г. Шешукова, М.Л. Войтенко

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
(НА МАТЕРИАЛАХ ПРЕДПРИЯТИЙ
НЕФТЕПРОДУКТООБЕСПЕЧЕНИЯ)**

Монография

Пермь 2009

УДК 658:665.6/7
ББК 65.290:65.304.13
Ш 36

Шешукова Т.Г.

Ш 36: Развитие системы управленческого учета (на материалах предприятий нефтепродуктообеспечения): монография / Т.Г. Шешукова, М.Л. Войтенко; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2009.– 268с.

ISBN 978-5-7944-1382-3

Настоящая монография посвящена исследованию исторического развития управленческого учета, анализу его современных концепций, вопросам, связанным с уточнением понятия и содержания управленческого учета. Подробно рассмотрены вопросы создания интегрированной системы управленческого учета, разработки методики распределения расходов по местам возникновения затрат и видам деятельности с закрытием расходов по счетам финансового учета, информационно-аналитической системы поддержки принятия решений, основанной на современных OLAP-технологиях, механизма использования скользящего прогноза ликвидности.

Издание предназначено для руководителей предприятий, экономистов, бухгалтеров, специалистов аудиторских организаций при оказании сопутствующих аудиту услуг, преподавателей, аспирантов и студентов экономических вузов.

ББК 65.290:65.304.13
УДК 658:665.6/7

Печатается в соответствии с решением ученого совета экономического факультета Пермского государственного университета

Рецензенты: д-р экон. наук, проф. кафедры бухгалтерского учета и финансов Челябинского государственного агроинженерного университета; кафедра финансов и кредита АНО ВПО «Пермский институт экономики и финансов» (зав.кафедрой доц. С.В. Пономарева)

ISBN 978-5-7944-1382-3

© Т.Г. Шешукова,
М.Л.Войтенко, 2009

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1. Теоретические основы управленческого учета.....	7
1.1. Этапы развития управленческого учета.....	7
1.2. Теоретический анализ сущности управленческого учета.....	26
1.3. Теоретические аспекты управленческого учета на предприятиях нефтепродуктообеспечения.....	53
Глава 2. Практические аспекты организации управленческого учета на предприятиях нефтепродуктообеспечения.....	74
2.1. Формирование системы управленческого учета затрат.....	74
2.2. Методики распределения затрат по видам деятельности и местам возникновения затрат.....	104
2.3. Методика планирования и сбора фактических данных по показателю «Общие и административные расходы».....	129
Глава 3. Развитие использования инструментария управленческого учета.....	151
3.1. Внедрение автоматизированной системы управленческого учета, построенной на OLAP технологиях.....	151
3.2. Совершенствование механизма управления денежными средствами с использованием инструментов управленческого учета.....	183
Заключение.....	209
Библиографический список.....	211
Приложения.....	230

Введение

Как известно, в мировой практике общепризнанной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров во внутрифирменном управлении предприятием, является система управленческого учета. Данная система, будучи информационным фундаментом, позволяет оптимизировать процесс управления компаний. Выделившись из системы бухгалтерского учета в середине XX в., управленческий учет оказался прочно связанным с развитием науки и практики менеджмента, усилением конкуренции, появлением новых технологий в производстве. В экономическую жизнь нашей страны управленческий учет вошел вместе с возникновением и ростом предприятий, ориентированных на рынок.

Многими исследователями управленческий учет рассматривается как процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, позволяющей руководству предприятия принимать оперативные и стратегические решения. Тем не менее, в теоретическом плане исследователи не пришли к единому толкованию понятия «управленческий учет»: существуют различные подходы и множество определений, что говорит о необходимости их дополнительной систематизации и адаптации к российским условиям с учетом международного опыта. Также отсутствует научно обоснованный концептуальный подход к организации хозяйствующим субъектом управленческого учета. На отечественных предприятиях управленческий учет носит фрагментарный характер, его возможности используются не в полной мере.

Дискуссионный характер многих вопросов, связанных с методологией управленческого учета, очевиден, особенно когда речь идет о крупных предприятиях, так как организационно-функциональная структура управления, методы управленческого воздействия на решение функциональных задач организации имеют

здесь свою специфику. В полной мере это относится и к предприятиям нефтепродуктообеспечения (НПО). Такие факторы, как линейная протяженность и территориальная разбросанность объектов предприятий отрасли, значительно усложняют хозяйственные связи между отдельными подразделениями, снижают оперативность управления. Это требует изменения структуры информационных потоков системы управленческого учета, усиления контроля над затратами, обеспечения «сочетания» детального знания особенностей деятельности дочерних предприятий и филиалов и соответствия их деятельности требованиям единой стратегии управляющей компании. Кроме того, активная деятельность нефтяных компаний в различных регионах России, а также их выход на международные рынки существенно расширяет спектр внешних факторов, влияющих на результаты их деятельности. Поэтому формирование действенной системы управленческого учета должно быть направлено на совершенствование процессов корпоративного управления.

Проблема управленческого учета в теоретическом и методологическом аспектах управления сложна и многомерна. Существенный вклад в ее разработку внесли зарубежные исследователи: А. Апчерч, Э. Аткинсон, Р. Банкер, К. Друри, Р. Каплан, Дж. Рис, К. Уорд, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Т. Хорнгрен, Р. Энтони и др.

В числе наиболее крупных отечественных специалистов, исследовавших проблемы управленческого учета, следует отметить: С. А. Бороненкову, М. А. Вахрушину, В. Б. Ивашкевича, О. Д. Каверину, Т. П. Карпову, Г. Ю. Касьянову, В. Э. Керимова, С. Н. Колесникова, Л. Т. Коханову, Е. Н. Лавренчук, А. И. Малыхину, О. Е. Николаеву, С. А. Николаеву, О. В. Осипенко, В. Ф. Палия, Г. И. Пашигореву, Я. В. Соколова, Л. С. Сосненко, И. Г. Шевченко, А. Д. Шеремета и др., рассматривающих управленческий учет в контексте управления организацией.

Анализ современных концептуальных дискуссий показывает, что эта область знаний описана с разной степенью систематизации, что выражается в различном толковании содержания управленческого учета.

Более того, специфика организационных и методических аспектов управленческого учета применительно к предприятиям, функционирующим в области сбыта нефтепродуктов, до сих пор остается не изученной, отсутствует комплексный подход к постановке и решению практических задач функционирования системы управленческого учета данных организаций, особенно в части методического и информационного обеспечения, работ по совершенствованию имеющихся элементов управленческого учета. В связи с чем авторами монографии проведено теоретическое обоснование, систематизация и решение ряда методологических и практических вопросов, связанных с функционированием и развитием управленческого учета.

Глава 1. Теоретические основы управленческого учета

1.1. Этапы развития управленческого учёта

Современный этап развития рыночной экономики характеризуется, с одной стороны, ростом скорости бизнес-процессов в виде появления новых средств связи, различного рода технологий поддержки принятия решений, а с другой - степенью непредсказуемости изменений во внутренней и внешней средах организаций. Это порождает необходимость повышения адаптивности организаций как систем, которая в современных условиях ограничена инертностью сложных систем и дифференцированным качеством отдельных элементов этих систем; отсутствием синергетически положительных взаимосвязей элементов.

Поскольку количество и сложность ситуаций во внешней среде растут, система управления организацией должна, соответственно, приобретать новые качества, увеличивая свои возможности по выработке и реализации решений, достаточно адекватных возникающим и меняющимся ситуациям в условиях неопределенности и риска. Таким образом, рыночные условия делают все более востребованными методы и модели, способные оптимизировать управление в микроэкономических структурах, обеспечить их развитие в условиях неопределенности и риска.

Обеспечение непрерывности развития организаций в рыночных условиях ставит перед организациями главный вопрос: как осуществлять управление в данных условиях?

Решение поставленной задачи требует не только анализа, оценки и прогнозирования внутреннего развития хозяйственной структуры и условий среды, но и обеспечения соответствия между средой и характером, результатами деятельности организации.

В настоящее время деятельность организаций оказалась вписана в новый экономический контекст: растёт интерес к новым идеям, передовым системам, которые помогут оптимизировать инвестиции, производство продукции и услуг, их продажу, расчеты с потребителями, поставщиками и банками, анализ финансовой и производственно-хозяйственной деятельности, планирование и организацию производства.

Так, ответом на возникновение и применение передовых систем, которые могут помочь более эффективно размещать инвестиции, организовывать процессы сбыта и комплектации, по-новому подойти к вопросам рационального использования оборудования, повысить экономию и эффективность затрат, оптимизировать технологию продаж и закупок стало появление и развитие системы управленческого учёта на предприятиях.

В современную Россию управленческий учёт пришёл в основном в англо-американской традиции, поэтому англоязычные термины получили у нас столь широкое употребление. Многочисленные переводы англоязычных первоисточников по изучаемой проблеме, которых так много было издано за последние годы, возродили неоднозначную трактовку многих терминов и понятий.

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организацией приобретает все большую актуальность. При этом необходимо отметить особую важность решения данного вопроса для организаций российской экономики всех форм собственности. Это обусловлено как отсутствием единой методологической базы и рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики, так и в целом особенностями становления и развития управленческого учета в России. Соответственно, в результате недостаточного развития теоретических и практических основ внедрения и использования управленческого учета многие

российские руководители не всегда либо не в полной мере осознают роль управленческого учета в организации, цели и задачи его внедрения и использования в управляемой ими организации.

В английском языке есть несколько терминов, касающихся учёта и учётной работы. То, что в русском языке обобщённо называется учётом, имеет как минимум три англоязычных аналога. Все они отражают не просто частные аспекты этой деятельности, а три уровня учётной профессии [31, с.18]

Bookkeeping – счетоводство, ведение учётных записей. Соответственно bookkeeper – это бухгалтер – счетовод, кассир или бухгалтер-операционист.

Accounting – оперирование бухгалтерской информацией, ведение бухгалтерского учёта на уровне всего предприятия. Accountant – бухгалтер, который не только регистрирует факты хозяйственной деятельности, но и формирует отчётность в соответствии с теми или иными принципами.

Accountancy – бухгалтерский учёт как система специфических знаний, концепций, принципов и методов. Это учёт, из которого выделились управленческий и бухгалтерский учёт.

Costing – учёт затрат. В российской учётной практике данному термину соответствуют концепции производственного учёта.

Соответственно, в разных странах содержание понятия «управленческий учёт» различное. В Германии этим термином не пользовались вообще, предпочитая называть соответствующий учебный курс и практическое дело «Исчисление (учёт) затрат и результатов». Соответствующая область планирования, учёта, контроля и анализа издержек ограничивается в основном выручкой от продаж и затратами текущего года. В англоязычных странах (США, Англии, Канаде) управленческий учёт рассматривают шире. В его сферу входят финансовые и производственные инвестиции, результаты их использования. Во Франции предпочитают иметь дело с понятием «маржинальный учёт» и ограничивают его поиском и

обоснованием управленческих решений на перспективу с использованием показателей маржинальной прибыли.

По мнению авторов, адекватное понимание концепций управленческого учёта, определение путей и перспектив его развития на современном этапе развития российской экономики невозможно без выявления исторических традиций и особенностей, сложившихся в процессе формирования управленческого учета как науки, ориентированной на комплексный подход к системе управления предприятием.

Анализ показывает, что основные этапы зарождения управленческого учета относятся к всплескам деловой активности в предпринимательской деятельности, вызванной историческими открытиями и событиями.

Первый этап относится к середине XIX в. Он связан с развитием железнодорожного и морского путей сообщений. В этот период резко возрастает коммерческая деятельность, требующая составления прогнозных расчетов на перспективу, расчета себестоимости товаров, работ и услуг, а также различных способов их транспортировки.

Второй этап относится к 70-м гг. XIX в., когда происходит выделение самостоятельной подсистемы управленческого учета.

В 90-е гг. XIX в. американский инженер Ф. Тейлор создал систему производственного нормирования, которая привела к формированию принципов управления по отклонениям. Это система организации труда, основанная на рационализации производства, эффективном использовании техники и технологии, специализации производственного процесса, а также на широком применении сдельной и премиальной форм заработной платы.

Историческая справка этапов развития управленческого учета разными учеными-экономистами описана в исследованиях Я.В. Соколова [173, с.2-3]

Лео Герберт (1972) дает своеобразную классификацию развития учета. С его точки зрения весь учет надо рассматривать как управленческий, начало которого положено в промышленную революцию.

Современный французский исследователь Р. Обер (1979) выделил три этапа: 1) информативный (до 1673 г.), 2) юридический (1673-1973 гг.) и 3) экономический (управленческий).

Бухгалтерский учет Р.Обер не без основания объединял с экономическим направлением, но считал, что он, возникнув очень давно, в недрах предыдущего периода, только в настоящее время полностью завоевал всеобщее признание.

Японский исследователь Йошаки Джиннаи (1980), говоря об эволюции учета, выделил три этапа: 1) трансформация права государственной собственности в право частной собственности; 2) отделение управленческой функции от права собственника; 3) отделение бухгалтерской функции от управленческой.

Пьер Лассек (1990) выделяет три этапа в развитии учета, для каждого из которых определены свои критерии.

Первый этап включает как простую, так и двойную бухгалтерию, разница между ними не носит принципиального характера. В практике господствовала идея номинализма, т.е. бухгалтер должен был регистрировать то, что записано в первичных документах, и оценка всех ценностей, соответственно, была исторической, близкой к себестоимости учитываемых ценностей, а в теории получила признание концепция точности, т.е. данные бухгалтерского учета адекватно отражают хозяйственные процессы.

Второй этап – создание гигантских предприятий, переход на бумажные деньги. Экономика многих стран подвергается инфляции. Бухгалтерский учет становится источником информации для анализа хозяйственной деятельности, в частности, расчета показателей рентабельности, платежеспособности, ликвидности, кредитоспособности. В теории учета получила распространение идея

Э. Шмаленбаха: цель учета – не исчисление финансового результата, а эволюция собственности предприятия.

Третий этап характеризуется повсеместным распространением вычислительной техники, информатики, алгоритмизацией учетных процессов, что привело к радикальным изменениям в организации учета: расширением учетных объектов путем включения в них нематериальных активов, появлением концернов, транснациональных корпораций, потребовавших консолидации отчетности, гармонизации бухгалтерской методологии и трансформации отчетности, составленной по одной методике; формированием национального счетоводства, т.е. учета уже не только на микро-, но и на макроуровне. Специалисты по учету составляют национальные и международные стандарты, требующие решения сложных методологических проблем. Появляется новое направление – управленческий учет. Бухгалтер все больше занимается изучением хозяйственных ситуаций, проводит анализ финансовых потоков, разрабатывает альтернативные планы развития, прогнозирует будущее развитие и принимает управленческие решения. На практике возрастает число пользователей учетной информацией, квалификация бухгалтеров становится очень высокой, а их профессиональные объединения добиваются хороших моральных и материальных условий работы.

Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам Роберта Энтони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии. Мэй считал, что бухгалтерская отчетность не может быть пригодной для управления предприятием, так как она "хронически" устаревает и в силу этого лишена оперативности. Суть управленческого учета передает его известная формулировка: производство информации для управления. Отсюда очевидно, что Р.Энтони говорит о том, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей.

К концу XX в. сложилась и теория управленческого учета. При этом преобладали нормативные подходы – от должного к сущему:

теория → модель → практика

К. Эммануэль и К. Ги отстаивали дескриптивный (описательный) подход – от сущего к должному:

практика → модель → теория

Но чаще экономисты выделяют следующие этапы развития управленческого учета в зависимости от изменяющихся целей:

- до 1950 г. целью управленческого учета было определение затрат и финансовый контроль посредством применения бюджетирования и методов калькуляции себестоимости;

- к 1965 г. большим интерес стала представлять информация, которая могла быть использована в целях управленческого планирования и контроля посредством использования таких методов, как анализ принятия решений и учет по центрам ответственности;

- к 1985 г. внимание сосредоточилось на сокращении потерь ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, посредством применения процессного анализа и более точных методов управления затратами;

- к 1995 г. в управленческом учете применяются такие методы, как оценка и планирование показателей стоимости, управление организационными инновациями и капитализацией знаний.

Проследим этапы становления российского управленческого учета. Поскольку Россия долгое время оставалась аграрной и учет велся исключительно просто - в виде записей прихода и расхода, возникновение управленческого учета приходится только на конец XIX в. В этот период наблюдался бурный рост промышленности, возникли различные теории учета, позволяющие по-новому подходить к истолкованию информационных показателей управленческого учета, начинает развиваться промышленный учет [173, с.4]

В период с 1917-1920 гг. были выдвинуты теории нового учета, по которому результаты производства переносятся в главк, который оценивает работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгоды, сопоставляя его с другими подобными. Существовали и другие виды учета. Попытка введения новых систем учета привела к развалу системы традиционного бухгалтерского учета в России.

Новая экономическая политика (НЭП) (1923-1929) возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Для начального периода НЭПа характерным было существование в трестах двух бухгалтерий - финансовой и бухгалтерии по учету производства и калькулированию себестоимости продукции. В обязанности бухгалтера в то время входили не только собственно учет, но и координация работ по планированию, подготовке учетной информации, ее интерпретации при принятии решений, анализе данных. Столь широкий спектр учетно-аналитических функций был свойственен бухгалтерской профессии в то время.

В период 1930-1953 гг. была попытка введения хозяйственного учета в производственную деятельность предприятий и создания системы нормативного учета. На предприятиях началось создание плановых отделов. За этими службами были закреплены планово-аналитические функции. Таким образом, по мере развития и укрепления в нашей стране централизованного планирования функции бухгалтерии были сведены к контрольно-учетным, а прерогативой плановых отделов стало планирование и анализ деятельности предприятий. Важнейшей задачей бухгалтерского учета в то время был учет и контроль социалистической собственности.

Развитие калькуляционного учета и попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности приходится на период 1953-1970 гг. Массовый переход на нормативный учет был осуществлен в начале 1980-х г. С 1984 г. происходит дальнейшее совершенствование производственного учета. Нормативному учету,

являвшему собой первые попытки создания управленческого учета затрат в России, уделялось достаточное внимание в социалистическом хозяйстве.

При внедрении нормативного учета не было единого мнения по вопросу определения основ нормативов (максимально возможные результаты или типичные практически средние для данного производства; в пределах всей страны, либо по отдельным областям или отраслям народного хозяйства). Поскольку нормативный метод был отнесен к разряду методов калькулирования, то он не был использован с максимальной отдачей как оперативный контроль и метод регулирования затрат в ходе производственного процесса. Следует сделать вывод, что нормативный учет, являясь популярным и прогрессивным методом, не выполнил возложенных на него задач, поскольку упор делался на нормативную калькуляцию и выявление отклонений на заключительных этапах производства. В целях проведения анализа отклонений от установленных норм и своевременного устранения причин возникновения указанных отклонений необходимо было наладить оперативный контроль над формированием затрат в местах их возникновения с поэлементной их детализацией.

Кроме того, не были реализованы в практике предложения М.Х. Жебрака об учете и анализе различий между тремя видами себестоимости: фактической, плановой и нормативной. На практике отождествлялось понятие нормативной и плановой себестоимости. Вместе с тем, внедрению в практику нормативного учета мешали недостатки нормирования и неритмичность работы промышленных предприятий.

Следует отметить учение о хозяйственном расчете. Внедрение хозрасчета привело к появлению таких понятий, как «центр затрат», характеризующее структурное подразделение организации, в котором формируются затраты; «центр ответственности», которое олицетворяет структурную единицу, имеющую влияние на уровень

расходов, доходов и фондов капиталовложений. Однако центры ответственности не выполняли своего предназначения, поскольку учет по центрам ответственности считался всего лишь аналитическим развитием калькуляции. Для управления производством учет по центрам ответственности является важнейшим звеном, направленным на получение информации об использовании затрат на каждом отдельном участке производства.

Результативными и обнадеживающими были попытки создания в рамках социалистической экономики бригадных форм управления производством. Такие бригады являлись прообразом центров ответственности. На многих предприятиях с помощью бригадного самоуправления были достигнуты хорошие результаты в экономии материальных ресурсов, в повышении производительности труда. Но им не хватало профессионального управленческого состава менеджеров, способных изучить имеющуюся информацию и принять на основе проведенного анализа оперативное решение по управлению затратами бригады.

Большие трудности возникали в советский период при имитации организационной работы. Здесь время от времени предписывались противоречивые указания: либо децентрализовать учет, либо централизовать его; либо сократить отчетность, либо повысить ее аналитичность.

Из вышеизложенного следует, что сочетание грамотно построенного нормативного учета с распределением учета затрат по центрам ответственности при оптимальной организационной структуре создает благоприятные условия для учета, контроля, анализа, регулирования, планирования, прогнозирования затрат и всей хозяйственной деятельности предприятия.

Особенности развития и применения управленческого учета в России в эпоху социализма определялись, прежде всего, плановым устройством экономики. Достигалось существенное снижение производственных издержек за счет огромных резервов, массового

производства, комплексного планирования целого ряда отраслей народного хозяйства. Для каждого промышленного предприятия Госпланом определялись четкие нормы выпуска. Недостатком данной системы было отсутствие взаимодействия планирующих и контролирующих органов с конкретным предприятием. В связи с этим система становилась очень сложной. Особенности функционирования предприятия не прослеживались сверху. Это привело к появлению достаточно сложных теорий планирования и анализа хозяйственной деятельности предприятий. Более того, не учитывались особенности внешней среды, отсутствовал управленческий анализ, так как управление предприятием сводилось к достижению цели, поставленной руководящими органами страны.

Переход к рыночным отношениям и разрушение планово-административной экономики вызвало появление торговых фирм, банков, финансовых групп, производственных кооперативов, которые пытались найти свое место в новых условиях. В свою очередь, промышленные предприятия испытывали кризис сбыта продукции. Отсутствие структур, которые могли бы заниматься финансовым, маркетинговым анализом, постановкой управленческого учета и контроля приводило к тому, что руководители предприятий в новых условиях пытались решать управленческие цели и задачи старыми испытанными средствами.

Постепенно с развитием экономики стало очевидно, что новым, динамично развивающимся предприятиям необходим управленческий учет в силу того, что он предоставляет релевантную информацию о любых вопросах, связанных с управлением предприятия, позволяет выявить истинные потребности руководителей, провести оценку показателей, расставить акценты на прошлом, настоящем и будущем. В России часто управленческий учет понимается как расширенный финансовый учет, в основе которого лежат вопросы калькулирования себестоимости продукции, оценки финансового результата. Однако, как было показано авторами ранее,

согласно опыту западной практики учет затрат является всего лишь частью управленческого учета – так называемого, managerial accounting. Организационная структура, внешние и внутренние процессы являются необходимыми элементами системы управленческого учета, однако многие российские исследователи в постановке управленческого учета пренебрегают данными параметрами. Возможно, именно с подобным подходом связан факт незначительного внедрения современных западных методов и концепций на отечественных предприятиях.

В международной практике основными центрами формирования методологической баз и обеспечения унифицированного квалификационного уровня специалистов и анализа обычно выступают саморегулируемые профессиональные объединения в области управленческого учета.

Так, например, в США таким профессиональным объединением является Институт управленческого учета (Institute of management accounting) - ИМА, в Великобритании - это институт управленческого учета CIMA (The Chartered Institute of management accounts), созданные в 1919 г. Институты ведут активную учебную, исследовательскую и издательскую деятельность: они проводят национальные конференции и семинары, курсы дистанционного обучения, специализированные тренинги для компаний.

Данные организации координируют работу по развитию методологической базы управленческого учета и анализа в национальном и международном контексте, разрабатывают требования к уровню квалификации специалистов по управленческому учету, совместно с университетами разрабатывают программы обучения в области управленческого учета и обеспечивают проведение сертификации специалистов, а также непрерывное повышение квалификации.

В нашей стране интерес к управленческому учету непрерывно растет в последние годы, однако путь к построению эффективной

системы управленческого учета достаточно длительный, и этому есть свое подтверждение: лишь в 1999 г. создан экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ. Российский управленческий учет пользуется общепринятыми западными концепциями. Попытки учесть особенности российского бизнеса в отраслевом аспекте и разработать новые современные методы ведения управленческого учета являются еще достаточно слабыми. В нашей стране управленческий учет как специальная область научной и практической деятельности пока лишь формируется. По мнению В.Т. Чая и Н.И. Чупахиной [171, с.12], можно выделить следующие предпосылки создания управленческого учета в нашей стране:

- экономические, связанные с переходом страны к рыночным отношениям;
- теоретические, представляющие совокупность отечественных и западных теорий управления, адаптация которых в усложняющихся структурах бизнеса предполагает эффективное управление;
- технологические, заключающиеся в активном процессе автоматизации и внедрении на предприятиях информационных технологий;
- законодательные, обеспеченные нормативными документами, дающими возможность реальной организации управленческого учета на российских предприятиях;
- процессы интеграции и глобализации экономики.

В 1991 г. Р. Каплан в своей книге, написанной в соавторстве с Р. Купером (Cooper & Kaplan, 1991), отмечает: «За последние 10 лет управленческий учет стал более соответствовать потребностям современных корпораций. Согласно этим переменам в управленческом учете изменились также исследования и обучение в этой области. Традиционные подходы, разработанные для крупных корпораций, возникших в первой половине столетия, показали свою неадекватность

глобалистической и технологической среде. Академические исследователи повернулись к изучению новых технологий и подходов, разработанных и применяемых наиболее успешными компаниями. Новые подходы концентрируют внимание на улучшении качества информации своей организации, которую получают управляющие и служащие, и уделяют возросшее внимание дизайну систем контроля и обработки информации» [111, с.25].

Таким образом, проведенный авторами анализ показывает, что путь к построению эффективной системы управленческого учета лежит не в развитии и совершенствовании методов бухгалтерского учета, а в выяснении основных информационных потребностей управления и поиске оптимальных путей их решения.

С целью выяснения мнения факторов, которые вызвали изменения в области управленческого учета 1995-2000 гг. и о развитии управленческого учета на ближайшие годы, 1000 квалифицированным членам СИМА была разослана специальная анкета. Количество ответивших на данную анкету составило 279 человек (28 % количества разосланных анкет) [111, с.16].

В табл. 1 продемонстрированы наиболее важные факторы, которые вызвали изменения в области управленческого учета за 1995-2000 гг.

Результаты, полученные Burns & Yazdifar, соответствуют другим публикациям и исследованиям, проведенным в данной области (Cooper&Kaplan, 1988; Deming, 1993; Mizino&Aka0 1994; Kaplan & Norton, 1996; Lucey, 1996; Innes & Norris, 1997; Pardoe, 1999; Ward, 1999; Deming, 2000; Коупленд и др., 2000)

Таблица 1

Факторы, которые в наибольшей степени повлияли на изменения,
произошедшие в управленческом учете за 1995-2000 гг.

Фактор	Количество,	Количество, %
Информационные технологии (Information technologies)	189	73
Изменения в организационной структуре (Organisational restructuring)	139	53
Новые бухгалтерские компьютерные программы (New accounting software)	109	41
Тактика ориентации на потребителя (Customer-oriented initiatives)	103	39
Новый стиль управления (New management styles)	94	36
Е-бизнес (E-commerce/electronic business)	83	32
Требования к внешней отчетности (External reporting requirements)	63	24
Основные цели в пределах имеющейся компетенции (Core competency aims)	61	23
Глобализация (Globalisation)	60	23
Оборот/слияние (Turnover/merger)	54	20

Окончание табл. 1

Фактор	Количество,	Количество, %
Тактика ориентации на качество (Quality-oriented initiatives)	48	18
Новый инструментарий бухгалтерского учета (New accounting techniques)	42	16
Советы внешних консультантов (External consultant's advice)	32	12
Производственные технологии (Production technologies)	20	8

Из табл. 1 видно, что внедрение информационных технологий (главным образом, баз данных) занимает первое место. Внедряемые информационные технологии ориентированы, в первую очередь, на оперативное предоставление достоверной информации управленческому персоналу по ключевым вопросам бизнеса, что, в свою очередь, влияет на быстроту и адекватность принятия управленческих решений на различных уровнях управления компанией. Многие специалисты считают, что фундаментальные сдвиги в организационной структуре и в подходах к управлению предприятием играют значительную роль в управленческом учете.

Интересно отметить, что относительно малое количество респондентов отметили, что оборот компаний и их слияние оказывают значительное влияние на изменения, происходящие в управленческом учете. Также, по мнению специалистов по управленческому учету, относительно небольшое влияние на ведение управленческого учета на предприятии оказывают советы внешних консультантов.

Каждого из респондентов также попросили назвать 5 целей, которые, по их мнению, будут наиболее важными для управленческого учета в ближайшие 10 лет. И 10 целей, пользующихся наибольшей популярностью, представлены в табл. 2.

Таким образом, традиционные цели управленческого учета оказались в верхней части списка. Оценка эффективности деятельности организации, контроль затрат и финансовый контроль занимают лидирующие позиции. Следует отметить, что в настоящее время показатели оценки эффективности деятельности организации претерпевают изменения. В частности, наблюдается тенденция использования нефинансовых показателей наряду с финансовыми. Оба вида этих показателей влияют на формирование стратегических целей организации.

Таблица 2

Основные 10 целей, которые будут наиболее важными для управленческого учета в ближайшие 10 лет

Цель	Количество, чел.	Количество, %
Оценка эффективности деятельности организации (Business performance evaluation)	145	58
Контроль затрат и финансовый контроль (Cost/financial control)	100	40
Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета (Interpreting/presenting management accounts)	88	35
Максимизация прибыли (Profit improvement)	87	35
Планирование/управление бюджетом (Planning/managing budget)	83	33

Окончание табл. 2

Цель	Количество, чел.	Количество, %
Стратегическое планирование и принятие управленческих решений (Strategic planning/decision making)	80	32
Внедрение бизнес-стратегий (Implementing business strategy)	72	29
Генерирование и создание стоимости (Generation/creation of value)	64	25
Внедрение и разработка новых информационных систем (Implementing/designing new information systems)	64	25
Интерпретация информации об операционной деятельности (Interpreting operational information)	58	23

Такая цель, как интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета, тоже занимает высокую позицию, так как во многих компаниях специалисты по управленческому учету готовят информацию оперативного и стратегического характера для принятия менеджерами ключевых решений. В некоторых компаниях можно столкнуться с такой проблемой, как отсутствие единой методологии интерпретации терминов и понятий, используемых на языке управленческого учёта. Это требует, в свою очередь, создания внутренних стандартов или учётной политики, отражающих основные понятия и принципы ведения управленческого учёта на предприятии.

Примерно четверть респондентов отдала предпочтение новым целям, которые встанут перед управленческим персоналом. Например, стратегическое планирование и принятие управленческих решений,

внедрение бизнес-стратегий, генерирование и создание стоимости, внедрение и разработка новых информационных систем, интерпретация полученной оперативной информации.

Таким образом, анализируя исследования, направленные на выявление факторов, которые в наибольшей степени повлияли на изменения в управленческом учете, можно сделать следующие выводы:

- традиционная практика управленческого учета остается по-прежнему важной. Развивающиеся компьютерные технологии учёта направлены на внедрение информационных систем, стратегии бизнеса и изменения в системе управления предприятием, они облегчают принятие всесторонне обоснованных управленческих решений на основе быстрого получения достоверной и комплексной информации по интересующей проблеме;

- роль бухгалтера в компании значительно меняется, особенно это касается средних и больших компаний; бухгалтер все в большей степени вовлекается в процесс разработки стратегии бизнеса и внедрения информационных систем;

- конкретные инструменты или методы должны рассматриваться с точки зрения той цели, которая поставлена перед менеджерами. Так, бюджетирование и анализ по отклонениям, являющиеся средствами достижения одних целей, могут быть совершенно не пригодны для других. При оценке общей системы учета компании чрезвычайно важна согласованность различных ее элементов. Основным является вопрос о том, соответствует ли общая система учета стратегии предприятия.

1.2. Теоретический анализ сущности управленческого учета

В последнее десятилетие XX в. в странах с развитой рыночной экономикой резко возросла роль стратегического управления, что нашло свое отражение и в содержании управленческого учета. В свою очередь, это повлияло и на определение сущности управленческого учета.

В России и зарубежных странах накоплен опыт в области учета, однако, несмотря на это, сегодня не существует однозначного определения понятия «управленческий учет», но практически никто из исследователей не отрицает, что это новая концепция управления, порожденная практикой современного менеджмента.

Сложившиеся в теории и практике подходы к содержанию понятия «управленческий учёт» различаются предметом и объектом исследования, целями, задачами, функциями, местом учёта в управлении; они раскрывают отдельные стороны рассматриваемого нами понятия, в то время как конкретное понятие управленческого учета намного шире и объемней. Многочисленные определения в основном отражают функции управленческого учета в процессе управления организацией, варьируя терминологией, и расстановкой акцентов на учете или управлении.

В частности, проведенный авторами анализ подходов к определению управленческого учета показывает, что толкование сущности управленческого учета можно классифицировать от самого узкого до самого широкого понимания:

- учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции,
- часть системы бухгалтерского учета,
- информационная система,
- интеграция различных подсистем системы управления предприятием и методов управления,

- система управления предприятием,
- новая прикладная дисциплина, объединяющая в себе бухгалтерский учет, анализ, планирование, контроль.

Согласно первому подходу управленческий учет представляет собой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Так, по мнению Соколова Л.В., «управленческий учет представляет собой, в первую очередь, аналитический учет основного производства, калькуляцию себестоимости, регистрацию затрат агентов предприятия, во-вторых, преимущественно перспективный анализ хозяйственной деятельности...» [145, с. 110].

По мнению профессора Соколова, управленческий учет представляет собой учет затрат на производство настоящего и будущего характера.

По мнению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, главная цель производственного учета – это калькулирование себестоимости продукции и услуг [168, с.28].

Дж. К. Шим и Дж. Г. Сигел определяют производственный учет через составление внутренних отчетов для аппарата управления при планировании, контроле, принятии решений. В данном определении прослеживается сочетание управленческого и финансового учета.

Ряд ученых, таких как Палий В.Ф., Ивашкевич В.Б., К.Друри, Т.П. Карпова и др., отмечают, что управленческий учет шире, чем производственный, он имеет целевое назначение. Так, К. Друри высказывается следующим образом: «Система производственного учета - это сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции. Управленческий учет- это процесс подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера [48, с.25].

Назначение управленческого учета и сфера его применения существенно различаются в начальный период его обособления от

бухгалтерского учета и в последующем. Исторически производственный учет является предшественником управленческого учета, и здесь можно полностью согласиться с мнением Вахрушиной М.А. [24, с.25], что он является «базой» управленческого учета. Действительно, производственный учет - это упорядоченная система сбора информации путем регистрации информации в денежном выражении о затратах организации. Вместе с тем, в то же время часть данных производственного учета используется и для составления бухгалтерской отчетности, например, для определения суммы транспортно-заготовительных расходов для оценки статей баланса организации. При этом информация производственного учета может применяться и для налогового учета, так, например, классификация затрат по элементам может определяться не только требованиями, выдвигаемыми к управленческой отчетности организации, но и необходимостью формирования системы учета расходов для целей налогового учета.

Однако здесь под управленческим учетом понимается его значительная, но отнюдь не исчерпывающая часть. Такой подход приемлем для простых случаев, но не вполне оправдан для более крупных предприятий и холдингов, где круг вопросов и задач, решаемых с помощью управленческого учета, значительно шире: в частности, это и формирование данных для внутренней отчетности, внутрифирменное планирование, анализ и информационное обеспечение управленческих решений. Соответственно, ставить знак равенства между этими понятиями, по мнению авторов, не совсем корректно.

Некоторые исследователи определяют управленческий учет как часть системы бухгалтерского учета.

В книге "Управленческий учет" под редакцией А.Д. Шеремета приводится следующее определение: "Управленческий учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой

для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации [175, с.17].

Похожее определение дает в книге "Бухгалтерский управленческий учет" М.А. Вахрушина, при этом цели управленческого учета несколько расширяются: "Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений" [24, с. 45].

В словаре «Бухгалтерский учет, налоги, хозяйственное право» управленческий учет определяется как «подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, необходимой для планирования, управления, контроля» [137].

В.Т. Чая, Н.И. Чупахина говорят о том, что «порождение управленческого учета привело к разделению всей системы бухгалтерского учета на две бухгалтерии: финансовую и управленческую, каждая из которых имеет свои цели, задачи и функции...» [171, с. 12].

Здесь следует отметить следующее. Как было показано ранее, по мере развития и совершенствования функций менеджмента стала обнаруживаться ограниченность бухгалтерского учета как информационной базы управления предприятием. Такая ограниченность обусловлена свойствами бухгалтерского учета. Следствием строгой и достаточно сложной системы документооборота является недостаточная оперативность получаемой информации. Отсутствует в бухгалтерском учете и такой исключительно важный для менеджмента аспект информационного обеспечения, как систематический оперативный анализ текущей ситуации по каждому объекту управления и по предприятию в целом. Основным содержанием бухгалтерского учета является лишь сбор и

систематизация учетных данных о разных сторонах финансово-хозяйственной деятельности предприятия за истекший отчетный период. Конечным продуктом бухгалтерского учета является бухгалтерская отчетность – баланс, отчет о прибылях и убытках, о движении денежных средств, об изменении капитала предприятия.

Основная цель управленческого учета состоит в систематическом обеспечении руководства организации информацией, необходимой для управления производством, принятия стратегических и тактических решений, направленных на перспективу, контроля производственной деятельности, выявления отклонений от плановых заданий и нормативов.

Поэтому, по мнению авторов, будучи только частью системы бухгалтерского учета, управленческому учету не достичь обозначенных в приведенных выше определениях поставленных целей. Рассмотрение управленческого учета как составной части бухгалтерского учета не отражает всей его сущности и в таком аспекте принижает его значение для управления. Современное предприятие нуждается в гибких системах оценки и анализа деятельности в целом и в разрезе структурных подразделений для оперативного реагирования на изменения тактических и стратегических задач. Это говорит о том, что управленческий учет не может являться только подсистемой системы бухгалтерского учета. Управленческий учет обеспечивает управленческий аппарат предприятия информацией не только для учета, но и является основой для осуществления других функций управления.

По мнению авторов, разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий позволяет предприятию в современных условиях использовать наиболее эффективные формы и методы учета затрат, контроля и управления затратами и результатами на всех уровнях производственного процесса. Основные выявленные по итогам исследования отличия управленческого учета от финансового учета приведены в приложении 1.

Приверженцев подхода, которые рассматривают *управленческий учет как некую «информационную систему»*, большинство. Так, А. Апчерч [9, с.15] рассматривает управленческий учет как информационную систему, имеющую своей целью «предоставление полезной информации для оказания помощи руководству в планировании, контроле и принятии решений» через управление финансами фирмы. При этом исследователь подчеркивает, что управленческий учет должен отражать факты того, как планирование, контроль и принятие решений выполняются на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях и как, по существу, они касаются будущего.

А. Чмель в «Англо-русском словаре бухгалтерских терминов» [176, с.90] дает такое определение: «Управленческий учет – деятельность, связанная с подготовкой информации для руководства предприятия; существенную часть управленческого учета составляют учет и анализ затрат (себестоимости)».

Ч.Т. Хорнген и Дж. Фостер определяют управленческий учет как идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами [168, с.27].

По мнению О.Д. Кавериной [67, с.57], «Управленческий учет – информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятия и систематических или проблемных, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений».

О.Н. Волкова дает следующее определение: “Управленческий учет- это система информационного обмена в организации, предназначенная для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей всей организации” [31, с.21].

Обратимся к определению информационной системы. Она представляет собой систему, обеспечивающую получение выявленных

ранее, настоящих и будущих данных о внутренних операциях и внешних событиях [33]. В рамках данного подхода основной задачей учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений. В связи с этим, информационная система на предприятии может быть представлена, с одной стороны, в виде упорядоченного процесса сбора, регистрации и обработки некоторых сведений, требующих контроля и анализа, а с другой – в виде совокупности существующих на предприятии видов учета [74, с.20]. Отсюда следует вывод, что задача представления объективной информации для принятия управленческих решений присуща не только управленческому учету. Поэтому неправильно представлять управленческий учет в виде информационной системы. Управленческий учет – это всего лишь элемент информационного поля, своеобразной «рамки» для принятия управленческих решений. Поэтому авторы согласны с мнением Ивашкевича В.Б., что «управленческий учет - один из видов информационного обслуживания хозяйственных организаций» [61, с. 45].

Данные рассуждения позволяют нам сделать вывод, что управленческий учет является подсистемой системы информационного обеспечения управления предприятием. Такое определение управленческого учета наиболее близко авторам.

Сторонники другого подхода понятие “управленческий учет” рассматривают в широком смысле как интеграцию различных подсистем системы управления предприятием и методов управления..

Так, некоторые исследователи управленческий учет видят в интеграции элементов учета, планирования, анализа [71, с.24].

Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н. высказываются так: «По нашему мнению, управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных

управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе».

Т.П. Карпова дает следующее определение: «Сущность управленческого учета - интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия [70, с. 29].

Н. Валебникова и И. Василевич понимают под управленческим учетом синтез производственного учета, собственно управленческого учета и прогрессивного управленческого учета [24, с. 53].

В.Э. Керимов определяет управленческий учет как «интегрированную систему внутрихозяйственного учета, предоставляющую информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений» [74, с. 5].

Данный подход реализует взаимосвязь подсистем системы управления в формах взаимного использования информации, обеспечения непротиворечивости задач, согласования методик и др. На наш взгляд, эта концепция определения управленческого учета ближе всего к понятию контроллинга.

Контроллинг – это инструмент методического и информационного сопровождения процесса управления, совокупность методов оперативного и стратегического менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля на качественно новом этапе развития рынка. Контроллинг – единая система, которая направлена на достижение стратегических целей фирмы [18, с. 162]. В рамках данного подхода контроллинг в форме управленческого учета выполняет одну из своих функций - интеграционную, заключающуюся

в усилении взаимодействия различных подсистем управления и обеспечения устойчивости системы управления. Важнейшей задачей контроллинга является обеспечение единства и взаимосвязи различных функций управления предприятием. Таким образом, контроллинг осуществляет текущую настройку системы управления посредством координации функций управления [18, с. 163]. При этом необходимо учитывать, что процесс управления связан с постоянным обменом информации между подсистемами системы управления и внешней средой организации. Сама информация является предметом труда и одновременно средством и продуктом труда процесса управления организацией. Информация, которая позволяет обосновать текущие и перспективные управленческие решения, формируется в управленческом учете. Отсюда следует вывод, что управленческий учет является первичным информационным инструментом наравне с традиционными приемами менеджмента. Поэтому отождествление управленческого учета с интеграцией различных подсистем системы управления предприятием и методов управления не совсем правомерно.

Другие исследователи полагают, что *управленческий учет – это система управления предприятием.*

В.Ф. Палий дает следующее определение: «Управленческий учет – это внутрифирменное оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью, направленное на удовлетворение информационных потребностей менеджеров фирмы не обязательно самого высшего, а среднего уровня, которые и решают проблемы на крупном предприятии» [124, с. 52].

Обратимся к содержанию системы управления предприятием. Она может быть представлена в виде совокупности субъекта управления, объекта управления и их взаимосвязей.

Субъектом управления в системе управления предприятием выступают руководители, менеджеры всех уровней управления, наделенные определенными полномочиями по принятию решений.

Объекты управления – различные ресурсы компании: работники, средства и предметы труда, научно-технический и информационный потенциал предприятия. Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления, представленный на рис.1.

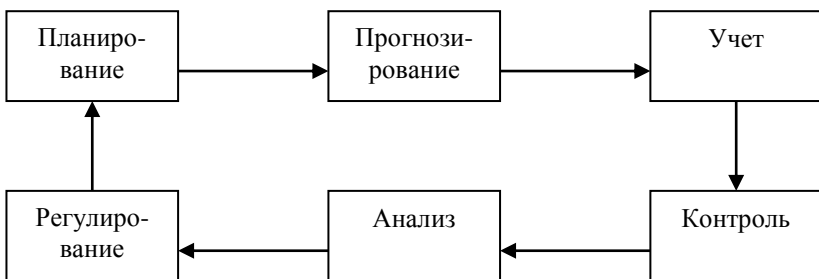


Рис. 1. Цикл управления

Таким образом, система управления представляет собой, с одной стороны, совокупность объектов управления, с другой - совокупность реализуемых функций в отношении этих объектов. Некоторые исследователи видят сущность управленческого учета в виде управленческой матрицы, где строки этой матрицы соответствуют определенным объектам управления, а столбцы - определенным управленческим функциям. Таким образом, каждое поле матрицы отражает реализацию определенной функции управления в отношении объекта управления [59].

Данная точка зрения, вне сомнения, имеет право на существование, но на наш взгляд, для того, чтобы реализовать функции управления, необходима информация, поставщиком которой выступает управленческий учет. Более того, рассмотрение управленческого учета в качестве системы управления ставит под сомнение сам факт существования менеджмента как самостоятельной науки, а доведение управленческого учета до ранга системы

управления приводит к неоправданному росту расходов ресурсов предприятия при его постановке и ведении.

В настоящее время нет четких определений *предмета управленческого учета*. В основном исследователи определяют предмет управленческого учета через предмет бухгалтерского учета или не рассматривают его вовсе.

Известно, что предмет исследования определяется существенными свойствами или отношениями объекта исследования, познание которых важно для решения теоретических или практических проблем.

По мнению Янковского К.П. [192, с.7], Васильевой Л.С.[25, с.8], предметом управленческого учета является производственная деятельность предприятия в целом. При этом здесь под производственной деятельностью предприятия понимают производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия, а также хозяйственные процессы и результаты.

Здесь данными исследователями выработан подход к определению предмета управленческого учета, в сущности, отражающий предмет бухгалтерского учета. Согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ [159, ст.1 п.2] объектами бухгалтерского учета являются «...имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности», соответственно, предметом бухгалтерского учета является упорядоченная и регламентированная информационная система, отражающая в денежном выражении

- совокупность имущества по составу и размещению, по источникам образования;
- хозяйственные операции;
- результаты деятельности предприятия.

По мнению Жариковой [55, с.9], предметом управленческого учета является производственная деятельность центров ответственности (сегментов организации), поэтому иногда управленческий учет называют учетом по центрам ответственности или сегментарным учетом. На наш взгляд, достоинством данного определения является раскрытие характерной черты управленческого учета - деятельность центров ответственности. Учет по центрам ответственности является важнейшей составляющей управленческого учета. Это система сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации. Данные такого учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность.

Керимов В.Э. [74, с.36] относит к предмету управленческого учета не только производственную деятельность, но и коммерческую. При этом Керимов В.Э. и Вахрушина М.А. делают оговорку: хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета. По мнению авторов, это существенно ограничивает рамки управленческого учета.

При выделении объектов управленческого учета многие авторы сходятся к следующим их составляющим [25, с.8]:

- издержки в целом по предприятию и по его структурным подразделениям, которые классифицируются следующим образом:

- 1) по видам (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на обязательное медицинское страхование, амортизационные отчисления, прочие расходы). Учет издержек по видам позволяет оценить структуру затрат, учесть долю каждого вида затрат в общих затратах;

2) по местам их возникновения (цеха, производственные участки, бригады);

3) по центрам ответственности, т.е. по отдельным сегментам организации, за результаты деятельности каждого из них несет ответственность его руководитель;

4) по носителям затрат;

- результаты хозяйственной деятельности организации и ее подразделений;

- финансовые результаты (затраты) центров ответственности;

- внутреннее ценообразование;

- бюджетирование и внутренняя отчетность.

Система управленческого учета состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления. Между тем любая система учета, организованная на конкретном предприятии, должна отвечать *универсальным принципам*. Так, Керимов В.Э.[74, с. 37] и Карпова Т.П.[70, с. 35] выделяют следующие принципы:

- непрерывность деятельности предприятия;

- использование единых для планирования и учета единиц измерения;

- оценка результатов деятельности подразделений предприятия;

- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;

- формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями подразделения;

- применение бюджетного метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;

- полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;

- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой.

Волкова О.Н. [31, с.22] дополнительно к принципам непрерывности, полноты и периодичности, упомянутыми выше, формулирует принципы, которые лежат в основе финансового учета, но применительно к управленческому учету:

- принцип обособленности, который требует рассмотрения каждого экономического субъекта отдельно от других. В управленческом учете обособленно рассматривают не только предприятие в целом, но и отдельные его подразделения или сегменты (центры ответственности);

- принцип надежности, требующий, чтобы информация, используемая при принятии решений, была обоснованной;

- принцип своевременности, означающий, что информация должна быть представлена тогда, когда она необходима;

- принцип сопоставимости, интерпретирующий формирование одинаковых показателей за разные периоды времени в соответствии с одними и теми же принципами;

- принцип понятности, в соответствии с которым информация, представленная в любом учетном документе, должна быть понятна пользователю этого документа.

Кроме того, Волкова О.Н. выделяет принцип экономичности, который присущ только управленческому учету; он выходит за рамки обзора принципов финансового учета. Для управленческого учета, который полностью регламентируется самой организацией и служит исключительно целям повышения внутренней эффективности деятельности, такой подход означает, что затраты на поддержание системы управленческого учета должны быть существенно меньше выгод от её функционирования. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения транзакционных и прочих затрат.

На наш взгляд, соблюдение всех этих принципов (и тех, которые присущи финансовому учету, и тех, которые отражают специфику управленческого учета), позволяет построить систему управленческого учета такой, чтобы она максимально соответствовала главной цели предприятия.

Прежде чем внедрять управленческий учет на предприятии, также необходимо определить его цели и задачи, для решения которых внедряется система. Большинство российских ученых сходятся во мнении, что глобальной целью управленческого учета является предоставление руководству организации полного комплекса достоверной, полной и своевременной информации для принятия управленческих решений [31, с.26].

М. А. Вахрушина, К. Друри, Т.П. Карпова, В.И. Ткач, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер так определяют цели управленческого учета:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- обеспечение базы для ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

В. Б. Ивашкевич главной целью управленческого учета видит информирование для принятия решений по управлению экономикой предприятия и оценку эффективности выполнения принятых решений [61, с.28].

На наш взгляд, целью управленческого учета является подготовка существенной информации для эффективного управления предприятием, его подразделениями, сегментами бизнеса. Существенными (релевантными) с позиций принятия управленческого решения являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор всевозможных альтернатив и характеризующие последствия

реализации каждой из них [61, с. 37.]. Релевантность информации является главным требованием, предъявляемым к информации, формируемой в системе управленческого учета.

Процесс управления в современных условиях предполагает комплексное воздействие на объект управления, что требует полной информационной поддержки. Экономисты при классификации функций управления используют принцип, позволяющий учитывать содержание процесса управления, из которого вытекают такие функции управления: планирование, организация, регулирование, мотивация, контроль, учет, которые связываются в единый процесс управления через коммуникацию и принятие решений.

Многие ученые отождествляют функции управленческого учета с функциями управления (Карпова Т.П., Ивашкевич В.Б., Вахрушина М.А.и др.). Однако, являясь подсистемой системы информационного обеспечения, управленческий учет – это инструмент реализации функций управления, обеспечивая сопряженность и взаимосвязи различных информационных потоков как основы для взаимодействия всех функций управления.

Рассмотрим *задачи управленческого учета* при реализации перечисленных функций управления.

Цели, стоящие перед системой управления, являются отправной точкой планирования. Принимая во внимание, что *планирование* – это разработка целей и задач фирмы, нашедших конкретное выражение в перспективных и текущих планах, по мнению авторов, на управленческий учет в рамках планирования возложено решение следующих задач:

- составление ключевых показателей, формирующих целевую картину предприятия;
- подготовка информации для составления планов, бюджетов, смет;
- координация подразделений предприятия в разработке плановых величин;

- определение будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов,

- проведение работы по корректировке плановых величин, сравнение плановых показателей с фактическими, принятие мер по устранению выявленных отклонений.

Сущность такой функции управления, как *организация работ*, заключается в проведении мероприятий по распределению функций внутренних подразделений (служб, отделов, секторов, групп), участвующих в системе управленческого учета, установлению внутреннего документооборота между ними с целью достижения поставленных целей при рациональном использовании ресурсов.

При этом, на наш взгляд, управленческий учет выполняет следующие задачи:

- создание эффективной информационной поддержки при определении форм делегирования полномочий, определения уровней и центров ответственности;

- анализ каждого из предполагаемых путей развития предприятия с экономической точки зрения, выбора более эффективного направления;

- содействие сближению организационной и финансовой структур предприятия с целью реализации поставленных целей управления;

- корректировка управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции, товаров и услуг, уменьшение субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Стимулирование или мотивация – это процесс побуждения каждого сотрудника и всех членов коллектива к активной деятельности для достижения целей организации и удовлетворения своих потребностей [102, с. 135]. С помощью мотивации

обеспечивается реализация предусмотренных планом заданий и осуществление полномочий, которые делегированы руководителем подчиненному.

Управленческий учет в данном случае должен выполнять следующие задачи:

- определение результатов работ, оценка выполнения плановых показателей с целью координирования действий исполнителей в соответствии с возложенными задачами и функциями, направленными на выполнение основной цели предприятия;

- содействие развитию инициативы трудового коллектива и отдельных работников в выявлении и использовании внутрипроизводственных резервов, повышении эффективности производства;

- проведение комплекса мероприятий, способствующих росту качества труда работников и улучшению конечных результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

В процессе осуществления своей деятельности предприятие сталкивается с изменением как внешних условий хозяйствования, так и внутренних. Поэтому вполне очевидно, что без предельной информационной прозрачности объекта управления адекватное его восприятие невозможно, управленческое воздействие не будет приносить желаемый результат и управленческая связь с объектом теряется, что и обуславливает особую важность контроля в процессе управления как механизма обратной связи, позволяющего адекватно реагировать на происходящие изменения. *Контроль* как функция управления должен обеспечить фиксирование состояния объекта управления в определенный момент времени для принятия решений по изменению состояния этого объекта. Функция контроля тесно связана с функцией *регулирования*, т.е. с принятием решений по ликвидации отклонений, выявленных на стадии контроля.

Контроль и регулирование как функции управления предусматривают:

- фиксирование результата управленческой деятельности и ее оценку;
- фиксирование результатов деятельности конкретных исполнителей и ее оценку;
- фиксирование результатов и оценка реализованных мероприятий;
- контроль экономичности текущей деятельности организации в целом и в разрезе структурных подразделений, видов деятельности, секторов рынка;
- измерение и оценка эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявление степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг и секторов и сегментов рынка [102, с.147].

Управленческий учет в данном случае должен выполнять следующие функции:

- определение (предварительное диагностирование) наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных в бухгалтерской или управленческой отчетности фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания при оценке системы контроля;
- содействие в реализации аналитических процедур при выявлении сильных и слабых сторон в системе управления деятельностью предприятия;
- разработка рекомендаций или мероприятий в целях ликвидации отклонений для повышения эффективности деятельности подразделений и исполнителей;
- повышение качества информационной базы системы контроля и регулирования.

При реализации любой из функций управления необходим обмен информацией, являющийся важнейшим условием принятия обоснованных решений. *Коммуникации* в организации представляют

собой сложную многоуровневую систему, охватывающую как саму организацию и ее элементы, так и ее внешнее окружение.

По мнению авторов, управленческий учет в данном случае должен выполнять следующие задачи:

- содействие в формировании основных элементов информационного обмена по направлениям «руководитель-подчиненный», «руководитель-руководитель», «подчиненный-подчиненный»;
- обработка основных параметров коммуникации с внешней средой, определение ключевых стратегических позиций предприятия;
- представление информации для осуществления функций планирования, организации, мотивации в полной мере для принятия эффективных управленческих решений.
- участие в реализации неформальных информационных обменов, подготовка оперативной информации с целью решения какой-либо управленческой проблемы или достижения какой-либо цели управления.

Содержание *учетной функции* составляют процессы фиксации первичной информации о хозяйственных операциях и группировки данных по строго определенным признакам, направлениям, периодам. Благодаря учету обеспечивается сохранность ценностей, и вместе с тем субъект управления имеет возможность получать информацию об имеющихся ресурсах. Именно учет создает возможность реального контроля над ходом производства, за его результатами на предприятии.

Между тем на управленческий учет в части *учетной функции* управления должны быть возложены следующие задачи:

- сбор, классификация, обобщение, предоставление данных о затратах и/или регистрация затрат, их для заинтересованных пользователей;

- определение величины затрат по конкретным продуктам, видам деятельности, местам формирования издержек, центрам ответственности.

Из указанных задач учета первые две характерны для *производственного учета*, тогда как последняя характеризует содержание *современного управленческого учета*, ориентированного на будущее, предполагающего не только исчисление себестоимости продукции, но и выработку рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

Проводя анализ содержания управленческого учета, авторы считают необходимым отметить его отличия от внутрипроизводственного хозяйственного расчета. Обратимся к определению внутрипроизводственного хозяйственного расчета.

Внутрипроизводственный хозяйственный расчет представляет собой экономическое и вместе с тем управленческое отношение по поводу взаимосвязи меры стимулирования коллективного труда структурных подразделений с его конечными результатами на основе сочетания централизованного планового руководства со стороны предприятия и самоуправления трудового коллектива структурных подразделений, материальной ответственности, коллективной и личной заинтересованности в повышении эффективности производства [181, с.15].

Целью коммерческого расчета является устойчивая прибыль, обеспечиваемая за счет соизмерения затрат и результатов деятельности предприятия.

Исходя из рассмотренного выше содержания управленческого учета и внутрипроизводственного хозяйственного расчета, следует вывод о том, что управленческий учет можно считать инструментом внутрипроизводственного хозяйственного расчета. Это реализуется через такие элементы управленческого учета, как:

- система учета и управления затратами;
- система долгосрочных и текущих бюджетов;

- система показателей деятельности;
- система управленческих отчетов.

Действительно, коммерческому расчету присущи функции управления (планирование, организация, координация, стимулирование, учет и контроль). При этом внутрипроизводственный хозяйственный расчет является формой обеспечения процесса производства как части процесса производства предприятия, согласования общественных, коллективных и личных интересов.

Одновременно внутрипроизводственный хозрасчет можно назвать методом управления внутри предприятия. Как метод управления его характеризуют следующие элементы его системы: показатели плана производственной деятельности и общественная оценка ее результатов, нормы и нормативы, выражающие требования предприятия к хозрасчетным аспектам работы подразделений, заинтересованность в результатах деятельности, материальная ответственность.

Таким образом, внутрихозяйственный расчет шире по содержанию управленческого учета. Это отмечается также такими исследователями, как А.Д.Шеремет, О.Е.Николаева, С.И. Полякова [159, с. 134]. Как следует из определения, в его состав входят вопросы стимулирования как в форме поощрения, так и в форме ответственности. Кроме того, по мнению исследователей, глубже разработаны теоретические основы внутрихозяйственного расчета, методика выбора и исчисления показателей централизованного планирования и оценки деятельности хозрасчетных подразделений.

Вместе с тем, в системе управленческого учета хозрасчетные подразделения выступают как центры ответственности за определенный перечень полномочий [159, с. 156].

Авторы поддерживают точку зрения А.Д. Шеремета о том, что начинать внедрение инструментария управленческого учета нужно с формирования центров ответственности (или в терминологии внутрихозяйственного расчета – хозрасчетных подразделений), и

определения с учетом особенностей конкретного предприятия их статуса (перечень передаваемых прав, состав ответственности, перечень показателей, по которым будет оцениваться их деятельность) [159, с. 156].

Ответственность центров реализуется следующим образом:

- ЦО осуществляет свою деятельность в соответствии с бюджетом (сметой) доходов и/или расходов, запланированных на текущий период;

- ЦО обладает полномочиями, достаточными для обеспечения достижения поставленных целей, и правами в принятии решений по использованию ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

- ЦО осуществляет деятельность в рамках установленных бюджетом контрольных показателей деятельности каждого ЦО.

В научной литературе выделяют 4 базовых типа экономических показателей:

- затраты за период;
- доходы за период;
- прибыль как разница между всеми доходами предприятия (группы предприятий) и всеми его затратами за период;

- отдача на инвестированный в предприятие капитал, выраженная соотношением прибыли и стоимости всех активов предприятия, эту прибыль породивших.

Если принять подобную классификацию показателей, то на ее основе возникает следующее деление центров ответственности по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

Выделение центров ответственности основано на децентрализации управления и делегировании полномочий и

ответственности от высших звеньев управления к низшим. С точки зрения В.Ф. Паляя, «четкое распределение ответственности является неременным условием эффективного функционирования системы информационного обеспечения организации» [122, с. 134]. Устанавливается взаимосвязь затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за самостоятельные участки деятельности организации. Управленческий учет по центрам ответственности способствует формированию четко налаженного механизма управления деятельностью предприятия через распределение задач, стоящих перед предприятием между всеми уровнями управления; совершенствованию системы внутренней отчетности, повышению уровня мотивации персонала в достижении высоких результатов работы. К числу его преимуществ можно также отнести возможность использования методов управления затратами, определенных особенностями деятельности конкретных подразделений.

Реализация задач управленческого учета предполагает выработку и использование определенного инструментария или методов.

Метод представляет собой способ достижения цели управленческого учета и состоит из совокупности приемов теоретического и практического познания объекта управленческого учета [80, с.61].

В настоящее время трудно однозначно приписать тот или иной метод научного познания или практический прием к инструментарию какой-либо одной науки, в подавляющем большинстве научно-практических направлений наблюдается взаимопроникновение научных инструментариев. В этой связи необходимо подчеркнуть, что с точки зрения концепции управленческого учета как информационной подсистемы системы управления, в качестве инструментов можно рассматривать те из них, которые направлены на обеспечение выполнения функций

управленческого учета на основе взаимного согласования состава и регламента его задач.

Процесс управления реализуется в виде некоторой последовательности решений, эффективность которых можно проверить лишь на основе получения информации о промежуточных и конечных результатах, достоверно и своевременно отражающих состояние и поведение управляемых параметров. Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. В связи с этим на систему управленческого учёта возлагается большая ответственность по обработке исходной информации и передаче ее на «выход» системы.

С точки зрения формализации возможных зависимостей можно выделить *неформализованные и формализованные методы*.

Для первой группы методов существенен элемент субъективизма, проявляющийся в задании тех или иных ключевых параметров метода, целевом подборе совокупности, целенаправленном отборе показателей и т.п. К ним относятся методы: экспертных оценок, сценариев, психологические, морфологические, сравнения, построения систем показателей и др.

В основе второй группы методов лежат достаточно строгие *формализованные аналитические зависимости*. Среди них можно выделить:

- методы макро- и микроэкономического анализа (балансовый метод, приемы цепных подстановок и арифметических разниц, метод изолированного влияния факторов, дифференциальный, интегральный, логарифмический методы, метод процентных чисел и др.);

- статистические методы (методы средних величин, группировки, обработки рядов динамики, индексный, теория массового обслуживания, методы статистических испытаний, выдвижения и проверки статистических гипотез и др.);

- графические (включают теорию графов,

геоинформационные системы и разного рода графические представления информации типа графиков, диаграмм, гистограмм, т.п.);

- методы теории принятия решений (ситуационного анализа и программирования, имитационного моделирования, построения дерева решений, линейное программирование, анализ чувствительности и др.);

- методы финансовых вычислений (дисконтирование и наращение, методы оценки денежных потоков).

С точки зрения выполнения функций управленческого учета можно определить следующие методы:

- экономические, основанные на социально-экономических законах и закономерностях развития объективного мира. Их использование основано на системе экономических интересов личности, организации, общества;

- организационно-распорядительные (административные), основанные на правах и ответственности на всех уровнях системы управления;

- социально-психологические, основанные на формировании и развитии общественного мнения относительно общественно и индивидуально значимых нравственных ценностей (добра и зла, сути жизни, нравственных начал в обществе, отношений к личности и т.п.).

Кроме того, наряду с традиционными методами управленческого учета за последние годы интенсивно применяются новые, сравнительно недавно появившиеся методы и подходы, например, непрерывное прогнозирование, комплексное управление качеством, система сбалансированных показателей, модель экономической добавленной стоимости, учет затрат по видам деятельности [111, с. 12].

По результатам проведенного исследования современных подходов к понятию «управленческий учет» авторами предлагается следующее определение управленческого учета. На наш взгляд,

управленческий учет представляет собой информационную подсистему системы управления предприятием, включающую в себя только ей специфические объекты и методы исследования с целью обеспечения руководителей разных уровней управления предприятием информацией на краткосрочную и долгосрочную перспективу, необходимой для эффективного управления (рис.2).

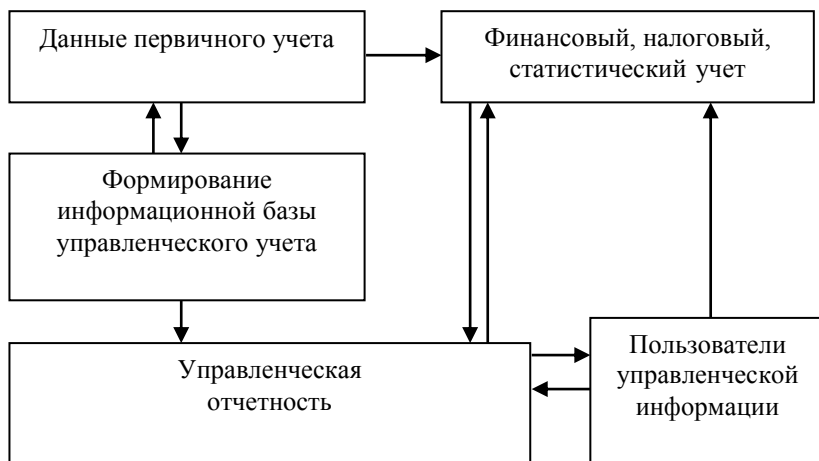


Рис.2. Структура информационной системы управленческого учета

Данное определение в отличие от существующих:

- указывает на информационный характер управленческого учета как подсистемы системы управления, определяющей комплекс методических приемов, необходимых к применению системой управления для достижения поставленных целей;
- указывает на его направленность на обеспечение как оперативного, так и стратегического управления предприятием;
- выделяет объекты и методы исследования, что позволяет управленческому учету, в отличие от других видов учета, своевременно предоставлять самую разнообразную и оперативную

информацию о затратах и доходах как об отдельных сегментах предприятия (видов деятельности, мест возникновения затрат, центров ответственности и других структурных подразделениях), так и по предприятию в целом;

- устанавливаются субъекты применения управленческого учета - руководители разных уровней предприятия в целях обеспечения реализации полномочий по распоряжению ресурсами компании;

- определяется основная задача управленческого учета - обеспечение руководителей разных уровней управления релевантной информацией, необходимой для эффективного управления.

1.3. Теоретические аспекты управленческого учета на предприятиях нефтепродуктообеспечения

Прежде чем перейти к анализу постановки и внедрения системы управленческого учета, рассмотрим особенности функционирования предприятий нефтепродуктообеспечения.

Нефтяная отрасль по сути своей относится к естественным монополиям так же, как Газпром, Единая энергосистема, Транспортная система. Территориально-распределенный характер определяет сетевую структуру первичных потоков нефти к предприятиям переработки и еще более разветвленную сеть нефтепродуктопроводов и других транспортных средств и магистралей, обеспечивающих доставку потребителям нефтепродуктов и других товаров, полученных на предприятиях, перерабатывающих сырую нефть. При этом обеспечивается решение всего комплекса сопутствующих проблем по контролю и поддержанию физических параметров, надежности и безопасности функционирования всех технологических установок, средств измерения, контроля и автоматизации на всех этапах технологической цепочки.

Нефтепродуктообеспечение является конечным звеном вертикально интегрированных нефтяных компаний в функциональной

цепи "Добыча-Транспортировка-Переработка-Распределение". По результатам распределения оценивается общая эффективность всей цепи, т.е. стоимость нефтепродуктов, оплаченная конечным потребителем, должна скомпенсировать в итоге все затраты и обеспечить прибыль всех звеньев.

Предприятия нефтепродуктообеспечения (НПО) осуществляют реализацию высококачественных нефтепродуктов, неэтилированных высокооктановых бензинов, экологически чистых видов дизельного топлива, автокосметики и моторных масел мирового класса серии "ЛУКОЙЛ", не имеющих отечественных аналогов.

Система нефтепродуктообеспечения охватывает всю территорию России, стран ближнего и дальнего зарубежья, является наравне с электросетью, водоснабжением, газоснабжением, системами связи и транспортными коммуникациями стратегическим национальным сетевым образованием. Поэтому поддержание в целом сетевой устойчивости системы нефтепродуктообеспечения является одной из приоритетных национальных задач.

Нефтепродуктообеспечение представляет собой сложный техногенный процесс (рис.3). Входными элементами системы нефтепродуктообеспечения являются крупные нефтеперерабатывающие предприятия. Производимые на них нефтепродукты переправляются по трубопроводам, в цистернах по железным дорогам и в танкерах водным путем, а также автомобильным транспортом. Прием, хранение и отпуск нефтепродуктов в организациях осуществляют нефтебазы, склады горючесмазочных материалов, стационарные и передвижные автозаправочные станции (АЗС) и автозаправочные комплексы в необходимых количествах и ассортименте нефтепродуктов с целью удовлетворения потребительского спроса.

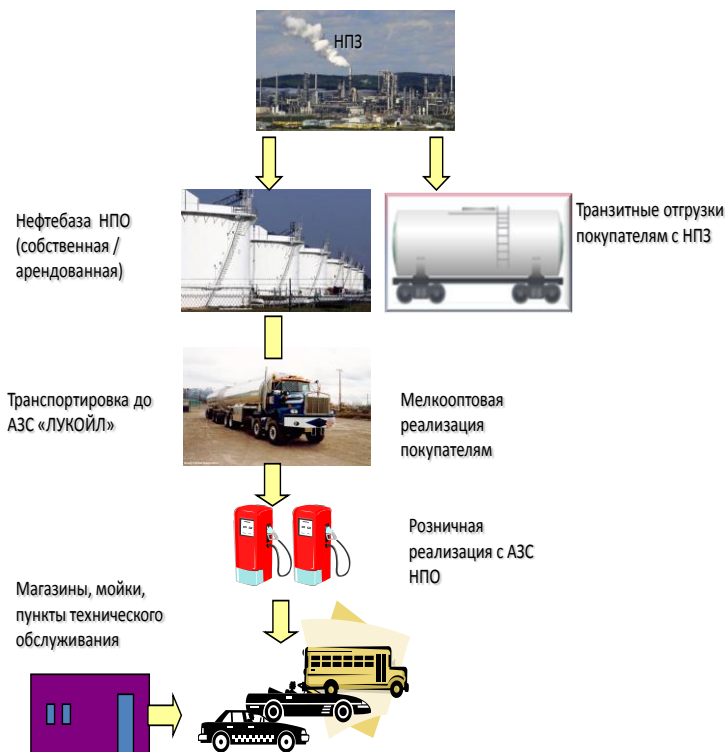


Рис. 3. Процесс нефтепродуктообеспечения

Сложный характер деятельности предприятий нефтепродуктообеспечения предопределяет появление финансово-управленческого центра, объединяющего и координирующего усилия всех партнеров. Эту роль выполняет управляющая компания.

Управляющая компания выполняет следующие функции:

- реализует стратегическое управление в рамках всей группы организаций компании;
- проводит единую финансовую, денежную и налоговую политику в рамках всей компании;
- курирует развитие информационных технологий и связей как внутри дочерних и зависимых предприятий, так и между ними;
- осуществляет контроль и анализ достижения управляемыми предприятиями поставленных целей.

В свою очередь, управляемые организации проводят политику, выработанную управляющей компанией, соответствующую общей стратегии компании. Будучи юридическими лицами, они несут по принимаемым решениям экономическую и юридическую ответственность в соответствии с местными законодательными нормами и уставными документами (рис.4).

Главной функциональной задачей предприятий нефтепродуктообеспечения является осуществление передачи готового продукта посредством такой организации его перемещения, чтобы с наименьшими совокупными издержками, в нужном количестве и качестве удовлетворить спрос потребителя на данный вид нефтепродукта.

Отсюда следует, что система нефтепродуктообеспечения должна быть:

- гибкой (реагировать на изменение конъюнктуры, в том числе на сезонные колебания);
- ликвидной (обеспечить необходимую платежеспособность в краткосрочный период);
- ориентированной на уменьшение издержек, повышение финансового результата и увеличение вклада в рост прибыли всей нефтяной компании в целом;
- оптимизирующей путь от производителя к потребителю;

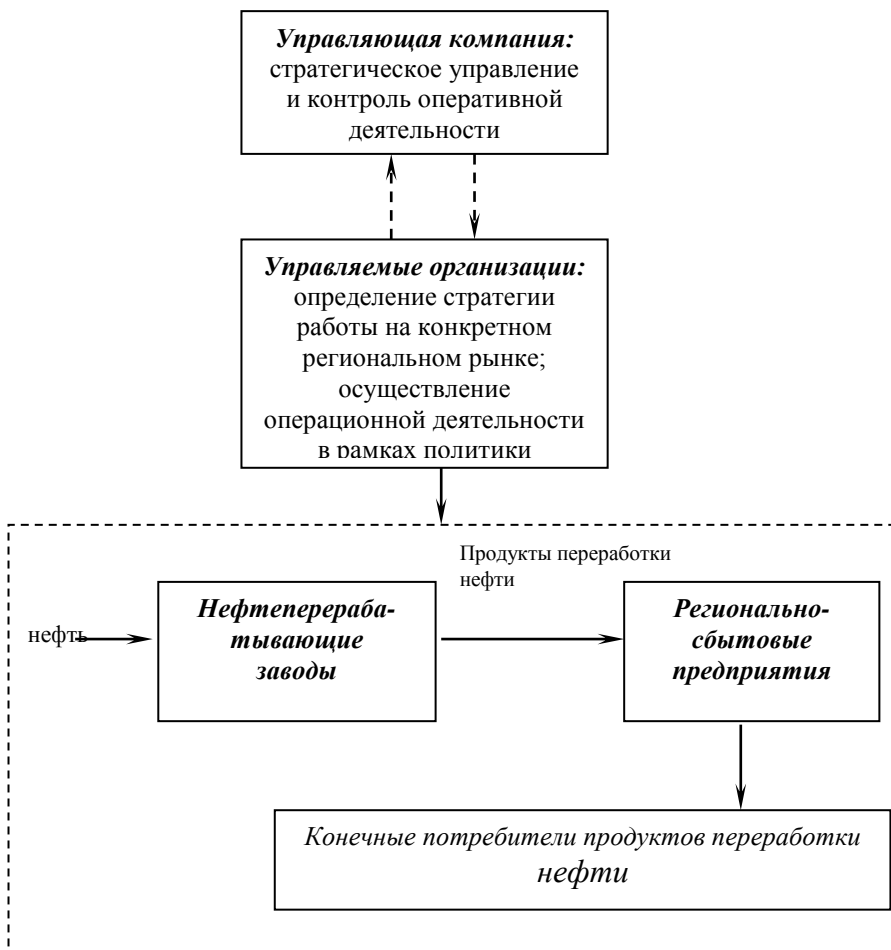


Рис.4. Механизм взаимодействия управляющей компании и управляемых организаций нефтепродуктообеспечения в условиях рынка

- оптимизирующей путь от производителя к потребителю;
- имеющей оснащенную информационную основу, эффективно организующей информационные потоки внутри

предприятия, между предприятиями, между головной компанией и предприятием;

- опирающейся на современные компьютерные технологии получения, обработки и анализа данных для принятия управленческих решений.

Для выявления существующих элементов системы управленческого учета, их взаимодействия, а также определения того, в какой мере они внедрены и используются для принятия управленческих решений, было проведено исследование в форме опроса руководителей и сотрудников ряда предприятий НПО, находящихся в Пермском, Волгоградском, Северо-Западном, Нижегородском, Центральном регионах, а также Западной Сибири и Коми (табл.3).

Результаты анализа проведенного анкетирования показали, что система управленческого учета, представленная на предприятиях НПО, носит преимущественно фрагментарный и оперативный характер.

84,2 % респондентов высказали неудовлетворенность в имеющемся разделении труда при организации системы управленческого учета. Действительно, при организации и внедрении управленческого учета целесообразно организовать бизнес-процессы на предприятии. Бизнес-процессы представляют собой направления хозяйственной деятельности предприятия, и управленческий учет в значительной степени зависит от их технологии. Так, многие предприятия вовлекают в процесс постановки управленческого учета бухгалтеров предприятия, что в дальнейшем, как показывает практика, приводит к искажению выполнения их основных обязанностей и неэффективному функционированию системы. При решении данного вопроса следует учесть следующие ключевые особенности работы бухгалтеров:

Таблица 3

Результаты опроса руководителей и сотрудников этих предприятий
НПО

Вопрос	Итог, удельный вес ответивших, %
<p>1. Используются ли данные финансовой отчетности (далее ФО) при принятии решений в системе управления?</p> <p>А) да, в качестве одного из основных инструментов</p> <p>Б) иногда, в качестве вспомогательного инструмента</p> <p>В) практически не используется, но данные ФО служат источником информации при проведении финансового анализа</p>	<p>11,2</p> <p>23,2</p> <p>65,6</p>
<p>2. Используется ли другая информация системы учета для принятия решений на Вашем предприятии?</p> <p>А) информация системы управленческого учета</p> <p>Б) материалы по результатам проведения внутреннего аудита, ревизий</p> <p>Г) информация системы налогового учета</p> <p>Д) информация статистической отчетности</p>	<p>61,2</p> <p>22,4</p> <p>9,3</p> <p>7,1</p>
<p>3. Оцените уровни развития системы управленческого учета на Вашем предприятии</p> <p>А) высокий: присутствуют все уровни управленческого учета (стратегический, тактический и оперативный)</p> <p>Б) средний: стратегический уровень развит слабо. Единство данных тактического и оперативного учета. Высоко развит оперативный уровень системы.</p> <p>В) низкий: присутствует слабо развитый оперативный уровень. Стратегический уровень</p>	<p>8,0</p> <p>89,2</p> <p>2,8</p>

Вопрос	Итог, удельный вес ответивших, %
отсутствует	
<p>4. Оцените эффективность осуществления функций сотрудниками Вашего предприятия в рамках системы управленческого учета</p> <p>А) начальники высшего, среднего и низшего звеньев участвуют в рамках своей компетенции в управленческом процессе. Каждый сотрудник осознает степень важности управленческого учета, обладает необходимым квалификационным уровнем и знанием. Эффективное разделение труда</p> <p>Б) начальники высшего, среднего и низшего звеньев участвуют в рамках своей компетенции в управленческом процессе, достижение целей предприятия претерпевает большие трудности в силу отсутствия эффективного разделения труда между сотрудниками</p> <p>В) сотрудники не обладают достаточными навыками для решения сложных производственных вопросов. Разделение труда неэффективно. Отсутствует понимание значимости системы управленческого учета, своего места в общей системе управления предприятием</p>	<p>9,1</p> <p>84,2</p> <p>6,7</p>
<p>5. Какой метод расчета себестоимости продукции применяется на Вашем предприятии?</p> <p>А) товарно-групповой способ (АВС-метод)</p> <p>Б) котловой метод</p> <p>В) способ экономико-математического</p>	<p>0</p> <p>85</p> <p>0</p>

Продолжение табл. 3

Вопрос	Итог, удельный вес ответивших, %
<p>моделирования</p> <p>Г) способ прямого расчета</p>	15
<p>6. Какова эффективность управления расходами на Вашем предприятии?</p> <p>А) сбор, обработка, регистрация информации о расходах, а также обоснованный выбор распределения расходов позволяют эффективно управлять расходами и принимать управленческие решения. Высокая степень достоверности расходов, их величин по товарным группам</p> <p>Б) система управления расходами не отвечает высоким требованиям. Затруднен своевременный сбор фактической информации о расходах. Выбранный метод расчета себестоимости не оправдывает возможности анализировать и планировать информацию в разрезе товарных групп и видов деятельности</p> <p>В) крайне сложно управлять расходами. Система финансового и управленческого учета затрат организационно неэффективна. Величина расходов не соответствует информации, отраженной в первичных документах. Отсутствует калькулирование себестоимости продукции</p>	<p>4,2</p> <p>95,8</p> <p>0</p>
<p>7. Применяете ли Вы автоматизированные информационные системы для более успешного ведения управленческого учета?</p> <p>А) мы применяем «ручные» формы ведения управленческого учета, пользуясь возможностями</p>	5,6

Окончание табл. 3

Вопрос	Итог, удельный вес ответивших, %
информационного пакета Excel Б) мы успешно применяем современную автоматизированную систему ведения управленческого учета, отвечающую всем последним тенденциям в мире информационных технологий	0
В) мы пользуемся данными только из автоматизированных программ по ведению финансового учета	1,2
Г) ответы под буквами Б) и В)	93,2

- основная часть их работы – подготовка финансовой отчетности в соответствии с действующим законодательством;
- большая загруженность «рутинной» работой, особенно при наступлении сроков сдачи отчетности;
- отчетность подготавливается в основном для внешних, а не для внутренних пользователей;
- бухгалтерам сложно применять существующие методы управленческого учета в практической деятельности.

Разумным выходом служит перераспределение функциональных полномочий между планово-экономическими и бухгалтерскими службами. Это будет способствовать росту производительности труда, повышению прозрачности системы управления, интеграции функций управления, более оперативному получению данных, а также увеличению уровня конкурентоспособности и повышению качества менеджмента.

Только 9,1 % ответивших подтвердили участие сотрудников всех звеньев в рамках своей компетенции в управленческом процессе.

Каждый сотрудник должен осознавать степень важности управленческого учета, обладать необходимым квалификационным уровнем и знанием. Это говорит еще об одной проблеме организации системы управленческого учета – дефицит квалифицированных и опытных кадров, специализирующихся на управленческом учете. Данная проблема может решаться следующими путями:

- переквалификация части сотрудников планово-экономических отделов, хорошо знающих специфику предприятия, обладающих достаточным опытом и знаниями;

- создание условий для повышения уровня образования, необходимого в рамках специализации по управленческому учету.

95,8 % респондентов отметили, что система управления расходами не отвечает высоким требованиям. Затруднен своевременный сбор фактической информации о расходах. Прежде всего, это относится к контролю над управленческими расходами.

Управленческие расходы представляют собой расходы для нужд управления предприятием в целом, не связанных непосредственно с производственным процессом и не относящихся к структурным подразделениям. На предприятиях НПО контроль управленческих расходов реализуется через установление показателя «Управленческие расходы». Однако предприятия НПО в одни и те же статьи включают различные расходы, а также относят статьи к различным видам расходов - управленческим, коммерческим, прочим. Отсутствует единый утвержденный перечень расходов, включаемых в показатель «Управленческие расходы». Поэтому данный показатель на практике оказался непрозрачным и недостаточно контролируемым. Это потребовало разработки авторами нового показателя «Общие и административные расходы», четкого определения состава затрат, относимых к данному показателю, определения порядка планирования, сбора фактических значений по данному показателю и составления формы отчетности.

Управленческий учет направлен на непрерывное совершенствование всех видов ресурсов предприятия (каждой функции предприятия, системы управления, бизнес-процессов и операций). Как показывает практика, осуществление управления финансовыми ресурсами на предприятиях НПО недостаточно эффективно как с точки зрения организационно-функциональной структуры служб, так и организации основных бизнес-процессов, таких как финансовое планирование и контроль, управление платежной позицией группы, ликвидностью. Поэтому в целях повышения эффективности управления финансовыми ресурсами необходимо внедрение такого инструмента управленческого учета, как ежедневный прогноз ликвидности, позволяющего осуществить переход к использованию нового вида банковского сервиса – пулинга.

Еще одна выявленная проблема по результатам опроса – это вопросы калькуляции себестоимости реализованной продукции.

В отечественных и зарубежных изданиях имеется множество публикаций по методам коммерческой калькуляции себестоимости продукции. Совершенно иная ситуация наблюдается в сфере торговли. В работах зарубежных ученых мы не находим темы управленческого учета в этой сфере, а предпринимаемые на Западе усилия в разработке современных методов калькулирования издержек обращения в торговле не имеют существенных результатов. Однако такие методы анализировались еще в советской экономической литературе профессорами М.И. Бакановым, С.М. Капелюшем, Г.А.Гофманом, Ц. Кроном, В.А. Черновым и др.

По результатам ответов руководителей предприятий НПО (95,8% опрошенных) существующий способ расчета себестоимости продукции был признан недостаточно удовлетворительным, он не оправдывает возможности анализировать и планировать информацию в разрезе товарных групп и видов деятельности при решении следующих управленческих задач, направленных на повышение эффективности хозяйственной деятельности:

- рост конкурентоспособности товаров за счет минимизации объема торговых наценок;
- отбор товаров с высоким уровнем рентабельности продаж;
- выявление нерентабельных товарных групп и исключение их из товарооборота;
- расчет оптимальных продажных цен с позиции окупаемости и спроса.

Отмечено, что система управления расходами не отвечает высоким требованиям, предъявляемым к системе управленческого учета. Затруднен своевременный сбор фактической информации о расходах, поскольку управленческий учет ведется автономно от финансового учета. Такое положение дел способствует реализации следующих мероприятий:

- организация учета по местам возникновения расходов,
- интеграция финансового и управленческого учета путем создания однокруговой системы учета расходов;
- внедрение функционального метода расчета себестоимости продукции (по результатам анкетирования ни на одном из опрошенных предприятий этот метод не используется).

Поэтому определение методов управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости продукции является ключевым моментом в построении системы управленческого учета на предприятиях НПО.

Успешное внедрение всех вышеперечисленных мероприятий в рамках управленческого учета возможно благодаря созданию единой автоматизированной системы управления предприятием. Внедрение автоматизированной системы ведения управленческого учета является завершающим этапом формирования системы управленческого учета на предприятии.

93,2 % респондентов ответили, что сбор и обработка данных в системе управленческого учета производится «вручную», используются возможности информационного пакета Excel для составления отчетов. Ни одно из предприятий НПО не применяет

современную автоматизированную систему ведения управленческого учета, которая отвечает всем последним тенденциям в мире информационных технологий.

При этом известно, что автоматизированная система управления дает большой экономический эффект, способствует выбору рациональных путей технического совершенствования, улучшению качественных показателей работы. Кроме того, наличие автоматизированной системы управления способствует высвобождению работников предприятия от «рутинных» операций и позволяет в новых условиях, не увеличивая численность управленческого персонала, повысить качество выполняемой работы.

Становление управленческого учета должно быть основано на использовании современных информационных технологий, программных средств, в алгоритмах которых используются экономико-математические методы и другие методы, обозначенные авторами ранее.

Внедрение автоматизированной системы ведения управленческого учета является завершающим этапом формирования системы управленческого учета. Это обусловлено тем, что обоснованное и эффективное построение информационной системы управленческого учета, обозначенное на предыдущих этапах, будет способствовать успешной автоматизации.

Анализ показал, что организациями нефтепродуктообеспечения используют достаточно широкий спектр программ по автоматизации учета: «ИНФИН-Бухгалтерия», «1С:Бухгалтерия», «Парус» и др. Поэтому решение отдельных управленческих задач сводится к попытке построения так называемой «лоскутной» автоматизации, приводящей к росту трудозатрат и не имеющей ничего общего с единой информационной системой.

Статистика использования программных продуктов предприятиями НПО в России приведена на рис.5. Статистика

использования программных продуктов по основным учетным процессам приведена в приложении 2.

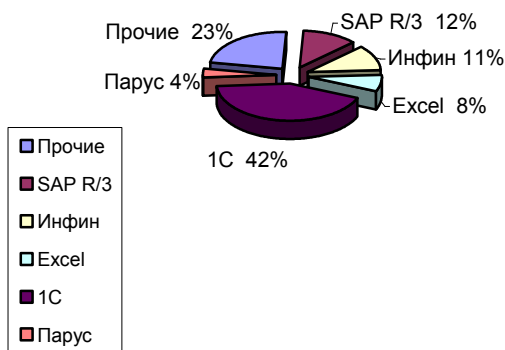


Рис.5. Статистика использования программных продуктов предприятиями НПО в России

Бессистемный подход к выбору программных продуктов для автоматизации функций управления привел к тому, что программы оказались несовместимы друг с другом, кроме того, некоторые из них не соответствуют современным стандартам работы с информацией, отсутствует возможность объединить выполнение разных учетных и аналитических функций в одной программе. Все это привело к тому, что увеличились затраты на перенос данных из одной программы в другую, получение сводных данных, обеспечение сопоставимости информации при ее интегрировании, проверку полученных данных.

Представим аналитическую информационную систему управления предприятием в виде пирамиды (рис. 6), разделенной на три слоя. В нижнем слое располагаются модули, отвечающие за сбор первичной информации, его можно назвать слоем оперативного учета (ОУ). На данных нижнего слоя строится работа модуля управленческого учета (УУ), задача которого - предоставление

детальной отчетности о деятельности предприятия. На этом же уровне функционирует и подсистема финансового учета (ФУ). Верхний слой - слой анализа и поддержки принятия решений, так называемой аналитической основы для принятия решения в процессе управления. Информация на этом уровне является консолидированной из разных подсистем УУ для представления полной картины предприятия и принятия решений.



Рис. 6. Модули информационной системы управления предприятием

Создание аналитической системы имеет первостепенную значимость, т.к. напрямую влияет на эффективность управления всеми бизнес-процессами предприятия. Основой верхнего слоя являются системы интерактивного анализа данных. Такие системы опираются на многомерную модель данных и позволяют рассматривать параметры функционирования объекта управления в разных проекциях. Целью использования этих систем применительно к предприятиям НПО является построение гипотез относительно поведения предприятия

при изменении значений различных параметров, затем проверка их на фактическом материале, а также выявление причинно-следственных связей между изменениями параметров ОУ.

Вместе с тем, такая современная система хранения информации позволяет анализировать одни и те же данные в различных аспектах. Это делает возможным построение единой автоматизированной системы управления, удовлетворяющей потребности различных пользователей для реализации процессов планирования, анализа, контроля и принятия управленческих решений. Цель существования такой системы - обеспечить руководителей и работников предприятия комплексной и качественной информацией для принятия и контроля исполнения управленческих решений.

Круг конкретных задач, решаемых единой информационной системой, достаточно широк. Среди них можно отметить следующие задачи:

- включение в единое информационное пространство большого числа территориально удаленных друг от друга подразделений предприятия;
- поддержка деятельности всех структурных подразделений предприятия;
- автоматизация всех технологических и бизнес-процессов предприятия, в том числе сбыта, управления, управления кадрами,
- планирование деятельности и анализ ее результатов и др.;
- передача информации по различным каналам связи;
- получение любых форм отчетов в режиме реального времени в соответствии с уровнем компетенции пользователя, в доступном для восприятия формате;
- обеспечение необходимого уровня безопасности и защиты данных и функций распределения прав доступа.

Таким образом, в рамках научного исследования определены методологические задачи, решение которых позволит построить эффективную систему управленческого учета на предприятиях НПО.

Выводы к главе I

В первой главе исследования обозначены основные факторы, обусловившие появление управленческого учета, рассмотрена эволюция развития, проанализированы его современные концепции, раскрыта сущность управленческого учета, выявлены существующие элементы системы управленческого учета и предложены направления совершенствования его инструментария.

Выявлено, что попытки учесть особенности российского бизнеса в отраслевом аспекте и разработать новые современные методы ведения управленческого учета являются еще достаточно слабыми. В нашей стране управленческий учет как специальная область научной и практической деятельности пока лишь формируется. По мнению некоторых исследователей, можно выделить следующие предпосылки создания управленческого учета в нашей стране:

- экономические, связанные с переходом страны к рыночным отношениям;
- теоретические, представляющие совокупность отечественных и западных теорий управления, адаптация которых в усложняющихся структурах бизнеса предполагает эффективное управление;
- технологические, заключающиеся в активном процессе автоматизации и внедрении на предприятиях информационных технологий;
- законодательные, обеспеченные нормативными документами, дающими возможность реальной организации управленческого учета на российских предприятиях;
- процессы интеграции и глобализации экономики.

Выявлено, что сложившиеся в теории и практике подходы к содержанию понятия «управленческий учёт» различаются предметом и объектом исследования, целями, задачами, функциями, местом учёта в управлении; они раскрывают отдельные стороны

рассматриваемого нами понятия, в то время как конкретное понятие управленческого учета намного шире и объемней. Многочисленные определения в основном отражают функции управленческого учета в процессе управления организацией, варьируя терминологией и расстановкой акцентов на учете или управлении.

В частности, проведенный авторами анализ подходов к определению управленческого учета показывает, что толкование сущности управленческого учета можно классифицировать от самого узкого до самого широкого понимания.

Кроме того, выявлена цель управленческого учета - подготовка существенной информации для эффективного управления предприятием, его подразделениями, сегментами бизнеса. Существенными (релевантными) с позиций принятия управленческого решения являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор всевозможных альтернатив и характеризующие последствия реализации каждой из них.

Установлены основные отличия управленческого учета от внутрипроизводственного хозяйственного расчета и контроллинга. Предметная область внутрипроизводственного хозяйственного расчета шире управленческого учета, так как ему присущи функции управления. Контроллинг же направлен на усиление взаимодействия различных подсистем управления и обеспечение устойчивости системы управления. Вследствие этого управленческий учет можно считать информационным инструментом, обеспечивающим формирование информации, позволяющей обосновать текущие и перспективные управленческие решения.

Поэтому авторами определены задачи управленческого учета для осуществления всех функций управления (планирования, организации работ, коммуникации, стимулирования и учета).

По итогам рассмотрения возможных методов управленческого учета предложена их классификация по следующим признакам: с

точки зрения выполнения функций управленческого учета, с точки зрения формализации возможных зависимостей.

По результатам проведенного исследования современных подходов к пониманию управленческого учета авторами предложено определение управленческого учета. Авторское определение, в отличие от существующих, указывает на информационный характер управленческого учета, определяет комплекс методических приемов, необходимых к применению системой управления для достижения поставленных целей; указывает направленность на обеспечение как оперативного, так и стратегического управления предприятием; выделяет объекты и методы исследования, что позволяет управленческому учету, в отличие от других видов учета, своевременно предоставлять самую разнообразную и оперативную информацию о затратах и доходах как об отдельных сегментах предприятия (видов деятельности, мест возникновения затрат, центров ответственности и других структурных подразделениях), так и по предприятию в целом; устанавливает субъекты применения управленческого учета - руководители разных уровней предприятия в целях обеспечения реализации полномочий по распоряжению ресурсами компании; определяет основную задачу управленческого учета - обеспечение релевантной информацией руководителей разных уровней, необходимой для эффективного управления.

Благодаря проведенному исследованию в форме опроса руководителей и сотрудников ряда предприятий НПО, находящихся в Пермском, Волгоградском, Северо-Западном, Нижегородском, Центральном регионах, а также Западной Сибири и Коми, выявлены существующие элементы системы управленческого учета, их взаимодействие; определено, в какой мере они внедрены в организациях и предприятиях НПО и используются ими для принятия управленческих решений.

Результаты анализа проведенного анкетирования показали, что система управленческого учета, представленная на предприятиях

НПО, носит преимущественно фрагментарный и оперативный характер. Это объясняется отсутствием единого метода организации управленческого учета на предприятиях НПО, подхода к определению затрат по местам их формирования и видам деятельности. Поскольку контроль расходов управленческого и непроизводственного характера ослаблен, а также отсутствует единая методика к планированию и учету данных расходов, это потребовало произвести переход от показателя «Управленческие расходы» к показателю «Общие и административные расходы». Множество используемых автоматизированных программ потребовало создания единой информационно-аналитической системы, которая удовлетворяла бы потребности лиц, принимающих решения, в информации, наглядно представленной в режиме реального времени.

Управление финансовыми ресурсами на предприятиях НПО также недостаточно эффективно как с точки зрения организационно-функциональной структуры служб, так и организации основных бизнес-процессов. Поэтому в целях повышения эффективности управления финансовыми ресурсами авторами предложен скользящий прогноз ликвидности, позволяющий осуществить переход к использованию нового вида банковского сервиса – пулинга.

Глава 2. Практические аспекты организации управленческого учета на предприятиях нефтепродуктообеспечения

2.1. Формирование системы управленческого учета затрат

В ходе исследования установлено, что существующая практика организации бухгалтерского учета на предприятиях НПО требует значительной перестройки в целях выработки такого механизма, который позволит получать сведения о произведенных затратах для формирования информационной базы, необходимой для принятия соответствующих решений на различных уровнях управления хозяйствующего субъекта. Информация о затратах должна быть достоверной и своевременной. Необходимо, чтобы она отражала использование организацией всех видов ресурсов, затрачиваемых в процессе деятельности, и показывала, во что обходится произведенная работа (услуга) на том или ином объекте и на какую прибыль организация может рассчитывать. Все это возможно благодаря построению эффективной системы управленческого учета.

Поскольку финансово-хозяйственная деятельность организаций НПО включает в себя большое число различных хозяйственных операций, то для обслуживания комплекса соответствующих управленческих целей управленческая учетная система предприятия должна соответствовать следующим принципам:

- экономичности;
- полноты;
- рациональности.

Рассмотрим эти принципы более подробно.

Содержание принципа экономичности раскрывается через фактор экономической эффективности, т.е. значительного превышения доходов от ее эксплуатации над ее расходами, связанными с созданием и внедрением [25, с. 116].

Система управленческого учета служит интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее

внедрения в той или иной форме следует принимать, исходя из оценки соотношения затрат и выгод от ее функционирования. Для того чтобы считать систему управленческого учета затрат в организации эффективной, необходимо, чтобы она позволяла облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы.

К проявлению этого принципа мы будем неоднократно возвращаться в работе.

Принцип полноты означает, что информация, касающаяся любой учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными. Реализация этого принципа находит свое отражение в организации управленческого учета по местам возникновения затрат (МВЗ). Как отмечалось ранее, с этого должно начинаться построение управленческого учета.

Целью организации управленческого учета по МВЗ является создание эффективной системы учета, являющейся основанием для проведения операций по учету затрат в разрезе МВЗ и расчету расходов по МВЗ и видам деятельности.

Установлено, что в бухгалтерском учёте предприятий НПО информация о величине затрат формируется путём регистрации и обработки первичных документов на счёте 44 «Расходы на продажу» в разрезе по филиалам. Вследствие этого отсутствует сбор информации об объектах управления (нефтебазы, АЗС). Сказанное затрудняет контроль эффективности функционирования предприятия в разрезе направлений деятельности и объектов управления предприятия, делает невозможным принимать решения о регулировании величины расходов по каждому объекту управления предприятия, минимально необходимом уровне продаж через каждую АЗС, возможном уровне цен реализации в конкретном районе функционирования, что особенно актуально для предприятий НПО. Для эффективного управления организациями НПО необходимо обладать информацией об отдельных

направлениях деятельности, знать, где именно поглощаются затраты и что обеспечивает предприятию наибольшую прибыль. Так, для усиления контроля за формированием себестоимости и целевым использованием ресурсов необходима организация управленческого учета затрат по местам возникновения в разрезе статей калькуляции.

Анализ действующей практики предприятий НПО показывает, что организация учета по местам возникновения затрат особенно актуальна для данных организаций, так как они представляют собой сложную социально-экономическую систему, характеризующуюся большим размером, динамичностью и стохастичностью. Такие факторы, как протяженность и территориальная разбросанность объектов нефтепродуктообеспечения, индивидуальный характер большинства устройств и сооружений значительно усложняют хозяйственные связи между отдельными подразделениями предприятия, снижают оперативность управления, повышают сложность материально-технического снабжения, обслуживания машин, механизмов и транспортных средств.

Установлено, что «классификация мест возникновения издержек производства должна базироваться не только на выявлении причинно-следственных связей в целях получения учетных данных о том, что было израсходовано, но и на определении мест такого потребления на конкретные целевые нужды во времени и в количественно-стоимостных измерителях» [33, с. 159]. Таким образом, учет по местам возникновения затрат позволяет получить информацию о том, какие ресурсы и в каком объеме потреблялись в рамках осуществления деятельности структурными подразделениями предприятия НПО.

Среди преимуществ системы учета затрат по МВЗ для системы управленческого учета можно назвать следующие:

- возможность оценить затраты каждого структурного подразделения, их вклад в формирование общего финансового результата деятельности;

- возможность получения оперативных данных о величине фактических (плановых) затрат по любому МВЗ;
- выявление резервов снижения затрат по структурным подразделениям; удобство проведения анализа затрат по каждому МВЗ;
- возможность оперативной корректировки затрат в случае изменения технологии, влияния внешних факторов.

Несмотря на то, что понятие «место возникновения затрат» не ново, отсутствует четко разработанная методика выделения мест возникновения затрат на предприятиях, а также методика планирования и учета затрат по местам их возникновения.

Безруких П.С. [13, с.117] считает, что места возникновения издержек являются самостоятельным объектом учета, так как издержки производства сначала должны группироваться по местам возникновения расходов (цехам и другим структурным подразделениям), а затем по объектам учета затрат (фазам, переделам, стадиям и т.д.) и объектам калькулирования.

По мнению Вахрушиной М.А., места возникновения издержек представляют собой первичное структурное подразделение организации, по которому ведется планирование, нормирование и учет затрат [27, с. 67].

Наиболее полным представляется определение В.Б. Ивашкевича: «место затрат – это функциональная сфера, или область ответственности, которые связаны с определённого вида издержками. В качестве мест возникновения расходов могут рассматриваться не только производственные, но и непроизводственные подразделения, в том числе службы управления» [61, с.153].

Для четкого определения МВЗ и закрепления их в учетной политике предприятия в целях ведения финансового и управленческого учета, по мнению авторов, необходимо учитывать следующие требования, предъявляемые управленческим учетом:

- для каждого места возникновения затрат должны быть

определены критерии измерения результатов деятельности и базы распределения затрат с целью получения учетных данных о том, что было израсходовано на конкретные целевые нужды во времени в количественно-стоимостных измерителях, а также на выявлении мест такого потребления;

- с учетом особенностей производственно-технологических процессов организации определять места возникновения затрат таким образом, чтобы, по возможности, для любого вида издержек существовало место возникновения затрат, для которого данные издержки являются прямыми;

- учитывать необходимость деления организации на организационно-производственные или структурные части по нескольким признакам.

Авторами предлагается следующая классификация мест возникновения затрат для организаций нефтепродуктообеспечения:

1. *По степени участия в производственном процессе:*

- основные;
- вспомогательные (обслуживающие);
- управленческие;
- прочие.

Основные подразделения – структурные подразделения, занимающиеся реализацией нефтепродуктов. К ним относятся АЗС и нефтебазы.

Вспомогательные подразделения – объекты, которые обслуживают основные структурные подразделения. Обслуживающие подразделения обеспечивают функционирование производственных подразделений, поддерживают бесперебойный процесс реализации нефтепродуктов. К вспомогательным подразделениям относят теплоэнергетические, складские, ремонтные службы предприятия. На предприятиях НПО это котельные, лаборатории, транспортные участки и службы эксплуатации при нефтебазах. Особо следует отметить статус нефтебаз. Нефтебазы являются, с одной стороны,

производственными подразделениями, реализующими продукцию клиентам, а с другой, - обслуживающими, поскольку являются поставщиками нефтепродуктов собственных АЗС. Такое положение нефтебаз учтено в алгоритме распределения расходов.

Управленческие подразделения – структурные подразделения, основное назначение которых состоит в координации и регулировании основных бизнес-процессов предприятия для обеспечения максимальной эффективности сбыта нефтепродуктов и его развития. К управленческим подразделениям следует отнести структурные звенья, обеспечивающие функционирование организации в целом, при этом они не участвуют в реализации самого продукта непосредственно. К таким подразделениям относят административные, социальные, финансовые и т.п. подразделения предприятия. На предприятиях НПО это центральные аппараты управления предприятием и филиалом, выделенные в отдельные места возникновения затрат.

Прочие подразделения – структурные подразделения, не относящиеся ни к одной из вышеперечисленных групп. К прочим подразделениям необходимо отнести магазины, ПТО, мойки, выделенные в самостоятельные структурные подразделения, занимающиеся производством и реализацией продукции и услуг на сторону (прочие виды деятельности, например услуги аренды).

2. По типу объекта:

- автозаправочные станции (АЗС, УАЗС);
- нефтебаза;
- лаборатория;
- паросиловое хозяйство нефтебазы;
- служба эксплуатации;
- магазин;
- пункт технического обслуживания (ПТО);
- центральный аппарат управления предприятием (филиалом) (ЦАУП, ЦАФ);
- прочие.

Тип объекта – совокупность структурных подразделений организации, функционирующих в одном бизнес-сегменте, имеющем:

- один канал сбыта продукции (розничные или мелкооптовые продажи);
- один способ реализации нефтепродуктов (через топливно-раздаточные колонки или автоматизированные стояки налива);
- однородные по экономическому содержанию расходы.

Бизнес-сегмент (Отраслевой сегмент бизнеса) – совокупность организаций группы «ЛУКОЙЛ», объединенных по определенному направлению деятельности. Хозяйственная деятельность Группы «ЛУКОЙЛ» разделяется на три бизнес-сегмента: «Геологоразведка и добыча», «Переработка и сбыт», «Прочие виды деятельности».

3. *По степени участия в алгоритме распределения расходов:*

- одноименные (т.е. МВЗ источник распределения и МВЗ назначения расходов совпадают);
- разноименные (т.е. МВЗ источник распределения и МВЗ назначения расходов разные).

Многообразие соответствующих вариантов обособления и учёта мест затрат в общем виде применительно к предприятиям НПО может быть сведено к иерархической системе, состоящей из пяти основных ступеней: поле, область (сфера), место, типы подразделений в учете расходов [56, с.154].

Взаимосвязь между ними можно представить в виде схемы (рис.7).

Близким к понятию места возникновения затрат являются понятия центров затрат и центров ответственности.

Следует отметить, что каждое место возникновения затрат состоит из нескольких центров затрат. *Центр затрат* представляет собой отдельные виды оборудования, машин, рабочие места [61, с. 155]. Применительно к предприятиям НПО центрами затрат может выступать технологическое оборудование (например, топливно-

раздаточные колонки, пистолеты, навесы, резервуары), персонал, занимающийся сбытом продукции или работающий в управлении (например, мастера и операторы на АЗС и нефтебазах). Центры затрат являются начальным звеном формирования расходов на объектах нефтебазового хозяйства. Собранная информация о расходах центров затрат должна группироваться по местам возникновения затрат. В связи с этим авторами предложено в учете отражать информацию о расходах по местам возникновения затрат, полученных путем сбора и обработки информации о расходах центров затрат. С одной стороны, такой учет не будет отягощен громоздкостью аналитических счетов, так как в финансовом учете будут выделены объекты учета в виде мест возникновения затрат, в управленческом учете - это обеспечит контроль за эффективностью деятельности отдельных подразделений, возможность выявления убыточных мест возникновения затрат. Однако, с другой стороны, отсутствие в учете более детализированной информации о центрах затрат внутри каждого места возникновения затрат может усложнить процесс формирования информации для управления.

Центр ответственности (ЦО) — организационная единица системы управления экономикой (структурно - и технологически обособленное подразделение или процесс). С точки зрения регулируемости затрат все центры ответственности затрат необходимо классифицировать как:

- центр регулируемых затрат;
- центр нерегулируемых затрат.

Регулируемые затраты, подлежащие контролю центром затрат, для предприятий НПО можно классифицировать следующим образом:

затраты, связанные с тарифами и расценками. Это затраты, величина которых определяется тарифом или расценками за единицу предоставленной услуги. Эти затраты характерны для всех мест возникновения затрат. Например, тариф за 1м3 (1 кВт/ч., 1 час и др.), определённый в соответствии с заключёнными договорами. Контроль

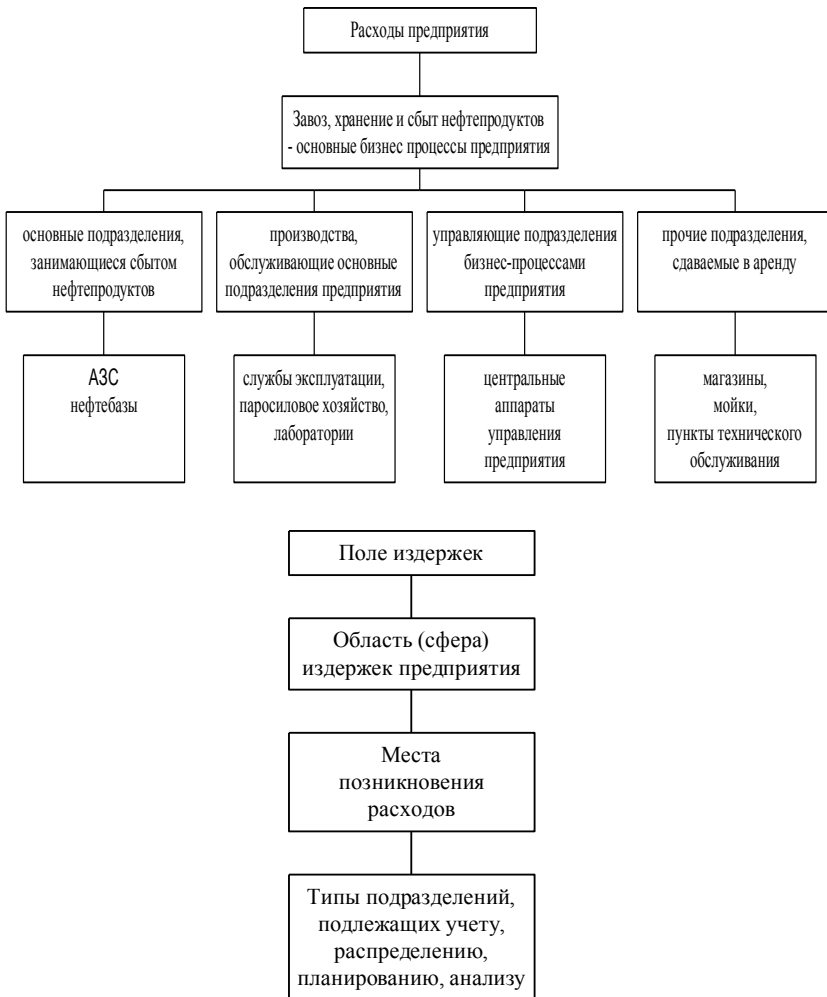


Рис. 7. Дифференциация издержек по подразделениям предприятия

над величиной этих расходов должен быть возложен на отделы центрального аппарата управления на стадии заключения договоров (планово-экономическим отделом, бухгалтерией, финансовым

отделом, отделом технической эксплуатации, отделами мелкооптовой и розничной продаж, договорно-правовым отделом);

- затраты, сопутствующие процессу реализации. Это количественная сторона затрат, которая возникает в процессе осуществления основных видов деятельности (реализация нефтепродуктов). Величина этих расходов должна контролироваться руководителями соответствующих структурных подразделений, в которых они непосредственно возникают (основные, вспомогательные, прочие подразделения). Например, количество потреблённой тепловой энергии.

Центры нерегулируемых затрат не могут повлиять на величину расходов, так как оптимальную величину затрат нельзя измерить в зависимости от объема деятельности, отсутствует функциональная связь объема и затрат. Затраты, возникающие в таких центрах ответственности, чаще всего регулируются на уровне государственного и регионального нормативного законодательства (арендная плата за землю, налоги, страховые платежи и др.), или устанавливаются вышестоящей организацией (центральным аппаратом или головной компанией). Учет данных расходов ведется в стоимостном выражении. Примером таких подразделений могут быть любые места возникновения затрат, осуществляющие функции сбыта, управления и др.

Центр доходов – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета затрат ответственен за максимизацию доходов от продаж. По мнению профессора В.Ф.Паляя, издержки на содержание центра дохода незначительны, и ими можно пренебречь [122, с. 15]. Другие же исследователи, например, В.Б.Ивашкевич, в перечень контролируемых показателей данного центра ответственности включают расходы, связанные со сбытом продукции, товаров, услуг. На наш взгляд, включение величины расходов в ответственность руководителя центра дохода переводит этот центр в центр маржинального дохода (созданный доход минус прямые

затраты).

Для организаций НПО ключевым моментом является то, что в рамках бюджета продаж руководитель центра ответственен за количество реализуемой продукции, но не имеет права изменять цены на продукцию, так как ценовой фактор находится под влиянием управляющей компании. Также управляющая компания доводит до центров дохода величину целевой выручки на плановый период с тем, чтобы в дальнейшем декомпозировать ее на необходимые аналитические срезы по каналам реализации. Преимущество данного подхода заключается в том, что в процессе планирования центр дохода не сможет занижить величину плановой выручки, чтобы фактическое исполнение бюджета не превысило плановые показатели. На предприятиях НПО центрами дохода являются основные подразделения предприятия.

Особенности функционирования предприятий НПО определяют контроль продаж центрами доходов по следующим направлениям:

- по каналам сбыта:
 - розничные продажи с АЗС и УАЗС;
 - мелкооптовые продажи с УАЗС и нефтебаз;
- по видам продуктов и услуг:
 - наливные нефтепродукты,
 - фасованные нефтепродукты,
 - сопутствующие товары (товары технической химии и народного потребления);
 - услуги по хранению;
 - прочие виды деятельности (посреднические услуги по реализации продукции, услуги перевалки, услуги по доставке товаров, услуги по аренде);
- по регионам;
- по потребителям.

Центр прибыли представляет собой подразделение, основная задача которого состоит в максимизации прибыли и руководство которого располагает полномочиями принимать решения и использовать методы управленческих решений, основанные на прибыльности и влияющие на прибыль. Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы продаж, цены, затраты. Центрами прибыли являются филиалы предприятия нефтепродуктообеспечения.

Центр инвестиций – обособленное подразделение или предприятие в целом, руководители которых несут ответственность за результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия.

Центрами инвестиций является отдел капитального строительства и отдел технической эксплуатации. Данные службы определяют направления развития техники и технологии на предприятиях НПО.

Отдел капитального строительства формирует заявки на модернизацию существующих и строительство новых объектов нефтебазового хозяйства для рассмотрения их руководством предприятия. Отдел технической эксплуатации своей целью ставит совершенствование качества техники и технологии, производит техническое перевооружение объектов Общества, совершенствует управление техническими ресурсами, необходимыми в процессе реализации продукции (резервуарный парк, эстакады налива, бензоколонки, топливно-раздаточные колонки и др.).

ЦИ формируют инвестиционную программу, которая также должна утверждаться руководством предприятия. В ней отражается информация по планируемому к строительству, реконструкции, модернизации, ликвидации объектов.

Применительно к предприятиям НПО центры ответственности можно также классифицировать в зависимости от производственных функций:

- центры ответственности за снабжение;
- центры ответственности сбыта;
- центры ответственности управления.

К центру ответственности за снабжение относится отдел движения нефтепродуктов центрального аппарата управления. Он контролирует приобретение предприятием нефтепродуктов, с учетом потребности в нефтепродуктах эффективно размещает их на нефтебазах и АЗС.

Центрами ответственности сбыта являются отделы мелкооптовой и розничной продаж нефтепродуктов центрального аппарата управления. Их функция состоит в контроле эффективности процессов реализации продукции, утверждении показателей плана сбыта продукции для центров дохода.

К центрам ответственности управления относятся административные службы аппарата управления (бухгалтерия, планово-экономический отдел, договорно-правовой отдел и др.)

Резюмируя вышесказанное, следует отметить, что управленческий учет по центрам ответственности предполагает измерение соответствия достигнутых результатов запланированным по каждому центру ответственности, которое является самостоятельным объектом бюджетного процесса и отвечает за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводного бюджета предприятия на предстоящий бюджетный период (табл.4).

С принципом полноты тесно смыкается принцип рациональности.

Принцип рациональности заключается в том, что для определения методов группировки данных, их учета, а также внедрения метода расчета затрат по видам деятельности продукции

необходимо выбрать наиболее приемлемый вариант, по которому будет организован управленческий учет.

С одной стороны, нужен такой метод организации и ведения учета, который упрощает деятельность организации, а с другой - обеспечивает ее нужным наполнением для принятия управленческих решений. Этот вариант будет основываться на взаимосвязи финансового и управленческого учета затрат. Действующая на сегодняшний день учетная методология позволяет предприятиям в рамках утвержденной на очередной отчетный период учетной политики самостоятельно принимать вариант организации управленческого учета, определяя все его аспекты, а также учитывая опыт Запада в построении рациональных систем управления предприятием и отечественные национальные бухгалтерские традиции.

Возможные варианты организации управленческого учета и взаимодействия его с системой финансового учета подробно рассматривались В. Ф. Палий, С.А. Николаевой, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевичем и другими. По степени взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом в практике зарубежных стран применяют две системы: монистическую (однокруговую или интегрированную) и дуалистическую (двухкруговую или автономную) [25, с. 117].

Автономная (или двухкруговая) система предполагает обособленное ведение управленческого и финансового учета, что создает условия сохранения коммерческой тайны об уровне издержек, рентабельности отдельных видов товаров. При двухкруговой системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане предприятия выделяются обособленные счета для управленческого учета, а все остальные используются в финансовой бухгалтерии. Финансовый и управленческий учет могут вестись независимо друг от друга и иметь разные данные по результатам деятельности предприятия [56, с. 280]. В финансовой бухгалтерии

затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой – по статьям калькуляции.

Таблица 4

Показатели оценки деятельности центров ответственности
на предприятиях НПО

Тип центра ответственности	Организационная форма центра ответственности	Показатели оценки деятельности центра ответственности
Центры затрат	Основные, вспомогательные, управленческие, прочие подразделения предприятия	1. Строгое соблюдение сметы управленческих и хозяйственных затрат 2. Приемлемое выполнение целевого плана (бюджета). Соблюдение установленных планами затрат
Центры доходов	Маркетинговая служба, отделы сбыта продукции (АЗС, нефтебазы)	1. Непревышение бюджета подконтрольных расходов 2. Достижение планового объема выручки по выделенным на предприятиях НПО направлениям
Центры прибыли	Филиалы предприятия	Достижение нормативного объема валовой прибыли при нормативном уровне затрат
Центры инвестиций	Отделы капитального строительства технической эксплуатации	1. Достижение нормативного объема валовой прибыли при бюджетных издержках 2. Соблюдение нормативов финансовых инвестиций в свою деятельность

Организация двухкруговой системы учета затрат на предприятиях НПО не представляется возможной. Это приведет к значительному росту кадровых и финансовых затрат, а также внедрению дополнительного программного обеспечения. Кроме того, при формировании отчетности дочерних организаций возникнет проблема унификации учетных процессов.

На предприятиях НПО система учета затрат и результатов деятельности должна быть ориентирована на однокруговую систему. Она исходит из того, что финансовый и управленческий учет используют единую интегрированную систему счетов без использования специальных счетов управленческого учета.

Информационная связь между показателями затрат и результатов деятельности в интегрированной системе учета затрат осуществляется в двух основных целевых направлениях:

- для обеспечения единого подхода к измерению и оценке затрат и результатов в прошлом, отраженных в финансовом учете и в будущем формируемых в системе управленческого учета;
- для обеспечения единства в исчислении фактических затрат, результатов деятельности и расчете расходов по видам деятельности в системах управленческого и финансового учета.

Первое направление реализуется путем соблюдения единой номенклатуры затрат по видам, единых методов определения их величины, применения единых правил стоимостной оценки, обеспечения логической и счетной связи между показателями маржинального дохода и прибыли от реализации продукции, товаров, услуг [61, с. 277].

Группировка расходов предприятия по различным классификационным признакам является основой для расчета, планирования и контроля затрат. Особенности функционирования предприятий НПО предопределяют существование различных по экономическому содержанию и назначению расходов. Для

осуществления учетных функций применительно к предприятиям НПО авторами предлагается классификация затрат по следующим признакам:

- по местам возникновения затрат;
- по видам деятельности;
- по способу отнесения на вид деятельности;
- по способу отнесения на МВЗ.

Классификация расходов по МВЗ дает информацию о расходах, собранных по каждому месту возникновения затрат, позволяет сравнить доходность мест возникновения затрат, выявить убыточные объекты.

Классификация расходов по видам деятельности позволяет проанализировать расходы по видам деятельности, полученные в результате распределения расходов по видам деятельности, рассчитать финансовый результат в разрезе видов деятельности, также выявить убыточные объекты по видам деятельности.

Классификация расходов по способу отнесения расходов на вид деятельности выявляет прямые и косвенные расходы.

При первичной регистрации расходов по местам возникновения затрат необходимо определить их характер. Признаком отнесения к прямым или косвенным расходам является их непосредственная связь с конкретными видами продукции/услуг (видами деятельности). Если это расходы, непосредственно связанные с тем или иным видом деятельности, то в системе расходы напрямую относятся на эти виды деятельности (например, расходы по статье «доставка наливных нефтепродуктов до АЗС» относятся напрямую на вид деятельности «розничные продажи наливных нефтепродуктов») и далее не принимают участия в алгоритме распределения расходов. Расходы, которые невозможно отнести напрямую на виды деятельности, являются косвенными, поэтому на себестоимость продукции должны относиться путем распределения.

Часть расходов, собранных на объектах, может быть напрямую отнесена на соответствующий вид деятельности,

осуществляемый данным МВЗ. Прямые расходы по видам деятельности в разрезе типов объектов приведены в табл. 5.

Таблица 5

Прямые расходы типов объектов, относимые на виды деятельности

<i>Объекты</i>	<i>Расходы, относимые напрямую на виды деятельности</i>
ЦАУП (ЦАФ)	<ul style="list-style-type: none"> • прямые расходы на «крупнооптовую» реализацию (расходы отдела по крупнооптовой реализации):
	<ul style="list-style-type: none"> • транспортные расходы, которые можно прямым счетом отнести на «крупнооптовую» реализацию (в частности, расходы на услуги сторонних транспортных организаций по доставке автомобильным транспортом относятся напрямую согласно товарно-транспортной накладной и т.д.);
	<ul style="list-style-type: none"> • прочие прямые расходы на «крупнооптовую» реализацию;
	<ul style="list-style-type: none"> • прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности: • прямые расходы, связанные с оказанием посреднических услуг по реализации продукции (расходы по функционированию коммерческого персонала центрального аппарата организации НПО, занимающегося оказанием посреднических услуг по реализации продукции); • прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду (в случае сдачи в аренду части имущественного

<i>Объекты</i>	<i>Расходы, относимые напрямую на виды деятельности</i>
	комплекса при возможности отнесения части расходов на данный объект прямым счетом).
Нефтебаза	<ul style="list-style-type: none"> • прямые расходы на мелкооптовую реализацию нефте- и газопродуктов; • прямые расходы, связанные с оказанием посреднических договоров; • прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду (в случае если они являются обособленными объектами или в случае сдачи в аренду части имущественного комплекса при возможности отнесения части расходов на данный объект прямым счетом); • прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности.
АЗС	<ul style="list-style-type: none"> • прямые расходы на мелкооптовую реализацию нефтепродуктов (УАЗС) • прямые расходы на «розничную» реализацию нефте- и газопродуктов (АЗС, АГЗС) • Прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду (в случае, если они являются обособленными объектами или в случае сдачи в аренду части имущественного комплекса при возможности отнесения части расходов на данный объект прямым счетом).

Продолжение табл. 5

<i>Объекты</i>	<i>Расходы, относимые напрямую на виды деятельности</i>
	<ul style="list-style-type: none"> • прямые расходы, связанные с реализацией сопутствующих товаров и продукции, сопутствующих услуг • прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности.
Магазины	<ul style="list-style-type: none"> • прямые расходы на реализацию фасованных масел • прямые расходы на реализацию сопутствующих товаров и продукции • прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду (в случае, если они являются обособленными объектами или в случае сдачи в аренду части имущественного комплекса при возможности отнесения части расходов на данный объект прямым счетом) • прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности.
ПТО, мойки	<p>-прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности. Все расходы МВЗ занимающихся производством и реализацией продукции и услуг на сторону, напрямую относятся на виды деятельности, осуществляемые данным МВЗ. Это возможно в том случае, если они являются обособлен-</p>

<i>Объекты</i>	<i>Расходы, относимые напрямую на виды деятельности</i>
	-ными объектами или в случае сдачи в аренду части имущественного комплекса при возможности отнесения части расходов на данный объект прямым счетом. Например, расходы ПТО, сдаваемого в аренду, относятся на вид деятельности «услуги по аренде».

Классификация расходов по способу отнесения на МВЗ представляет собой прямые расходы, относимые по объектам согласно первичным учетным документам (счетам-фактурам, актам выполненных работ/услуг), а также расходы, полученные в результате распределения расходов согласно алгоритму распределения расходов по МВЗ и видам деятельности:

- расходы, распределенные с Центрального аппарата организации/Центрального аппарата филиала (ЦАО/ЦАФ);
- расходы, распределенные с НБ;
- расходы, распределенные с АЗС;
- расходы, распределенные с вспомогательных производств.

Группировка расходов по МВЗ должна также осуществляться по единым принципам. Поэтому для организации управленческого учета по местам возникновения затрат и осуществления единообразного ведения учета расходов на предприятиях НПО необходимо:

- 1) осуществлять первичный документальный учет прямых издержек в пределах каждого из мест возникновения затрат в разрезе калькуляционных статей;
- 2) систематически формировать информацию об

общепроизводственных расходах, связанных одновременно с несколькими местами возникновения затрат, и обоснованно их распределять согласно методу, закрепленному в учетной политике;

3) особое внимание уделять внутрипроизводственному потреблению работ и услуг, произведенных вспомогательными подразделениями в целях более обоснованного распределения косвенных расходов.

Для осуществления единообразного ведения учета расходов на предприятиях НПО авторами предложен перечень статей расходов, осуществляемых в рамках обычных видов деятельности. Этот перечень расходов должен стать основополагающим для первичного отнесения расходов к составу затрат для всех предприятий НПО. Применение единого перечня расходов позволит сопоставлять затраты в разрезе предприятий, осуществлять процесс распределения расходов для определения расходов по видам деятельности, проводить анализ плановых и фактических величин расходов и др. (прилож. 3).

Кроме того, организация учета затрат по местам возникновения, как правило, предполагает открытие аналитических счетов. В нашем случае это аналитические счета к сч. 44 «Расходы на продажу», сч. 23 «Вспомогательное производство» и синтетическому счету 26 «Управленческие расходы» по каждому месту возникновения затрат. Это позволит отнести места возникновения затрат на конкретные, заранее определенные счета учета расходов в финансовом учете. Благодаря этому учет и планирование затрат становится привязан к их группировкам по бухгалтерским счетам и статьям, а также к существующей организационной структуре предприятия. Соответственно, в учете затрат должна использоваться единая, непротиворечивая система кодов (шифров), позволяющая однозначно соотносить код аналитического счета и код подразделения. Так, к примеру, МВЗ, коды которых начинаются на 44** являются основными подразделениями для предприятия (филиала); МВЗ, коды которых начинаются на 23**, являются вспомогательными

подразделениями к основным подразделениям в филиале, и расходы по ним подлежат распределению на основные; затраты, коды которых начинаются на 26**, являются общехозяйственными расходами предприятия (филиала) и не подлежат распределению по основным местам возникновения затрат.

Особо следует остановиться на обособлении мест возникновения затрат в сфере управления. Степень дифференциации учета затрат на управление может значительно колебаться. Далеко не во всех случаях необходимо учитывать расходы по каждому отделу или службе, часто их можно объединить в более крупные подразделения. Так, на предприятиях НПО следует выделить коммерческие и управленческие службы. Коммерческие службы занимаются непосредственно вопросами сбыта продукции. Их расходы (расходы на оплату труда, амортизация ОС, услуги связи, страхование персонала и др.) следует учитывать на счете 44 01, а расходы управления предприятием (амортизация ОС, земельный налог (арендная плата за землю), расходы на услуги коммунального хозяйства, энергию, охрану, связь и др.) следует учитывать на счете 26 00.

Кроме того, дерево аналитического учета по всем счетам следует организовать по уровням:

- МВЗ;
- статья расхода;
- элемент расхода;
- расходы к распределению;
- учитываемые/не учитываемые в целях налогообложения.

Расходы на предприятиях НПО формируются согласно первичным учётным документам согласно действующему законодательству РФ, нормативным актам по бухгалтерскому и налоговому учёту, приказами, правилами и положениями Общества:

- хозяйственные операции отражаются сразу же после их осуществления на основании первичных документов, в правильных

суммах, разносятся на соответствующие бухгалтерские счета, в соответствующем отчётном периоде;

- операции совершаются с разрешения руководства путём инициирования и санкционирования;

- с установленной периодичностью проводятся инвентаризации, а также принимаются меры по урегулированию выявленных отклонений;

- бухгалтерские данные непротиворечивы, что подтверждается следующим: данные аналитического учёта тождественны данным первичных документов (по наименованиям, в суммовом и количественном выражениях) и данным синтетического учёта; данные остатков по счетам синтетического учёта в Главной книге соответствуют остаткам по счетам в журналах-ордерах или заменяющих их других учётных регистрах; в регистрах бухгалтерского учёта исходящее сальдо на конец отчётного периода соответствует входящим сальдо на начала следующего отчётного периода.

Так, разработанная система связи мест возникновения затрат (в рамках структурных подразделений предприятия) и аналитических счетов с учетом выделения производственных, коммерческих и управленческих расходов представлена в табл.6.

Таблица 6

Закрепление мест возникновения затрат за аналитическими счетами

Группа расходов	Места возникновения затрат	Номер аналитического счета по плану счетов
коммерческие	Центральный аппарат управления предприятия (филиала)	44 01
	Нефтебаза	44 02

Группа расходов	Места возникновения затрат	Номер аналитического счета по плану счетов
	АЗС	44 03
	Магазины, ПТО, оптовый склад нефтепродуктов	44 05
управленческие	Центральный аппарат управления	26 00
производственные	Паросиловое хозяйство нефтебазы	23 01
	Лаборатории	23 02
	Службы эксплуатации	23 03
транспортно-заготовительные	АЗС, нефтебаза, оптовый склад	44 04

В указанной выше таблице продемонстрированы группы расходов от обычных видов деятельности по счетам и МВЗ. Это производственные и управленческие расходы, которые подлежат учету на 23-26 счетах, а также коммерческие и транспортно-заготовительные расходы, которые учитываются на 44 счетах согласно учётной политике предприятия. В практике деятельности предприятий также присутствуют и расходы от операционной и внереализационной деятельности. Поэтому *в зависимости от учёта бухгалтерских операций по счетам* расходы могут быть непроизводственными, учитываемыми на 91-м счёте. По мнению авторов, 91-й счет также необходимо организовать по МВЗ, статьям и элементам затрат. Это обеспечит прозрачность учета и управляемость затратами. Поэтому алгоритм закрепления мест возникновения затрат за аналитическими счетами не только позволит использовать управляемый поток информации, но и значительно упростит учет в целом.

Таким образом, к **производственным расходам** предлагается отнести расходы, связанные с формированием себестоимости услуг, отражаемые в бухгалтерском учете на затратных счетах (счета учета 23, 29).

К **коммерческим расходам** предлагается отнести:

- расходы Централных аппаратов организации и филиалов, в части, связанной с реализацией (счет 44 01);
- расходы нефтебаз и АЗС (счета 44 02 и 44 03);
- расходы прочих подразделений организации НПО, занимающихся реализацией сопутствующих товаров, услуг и прочей реализацией (счет 44 05).

К **управленческим расходам** (счет 26 00) целесообразно отнести административно-управленческие расходы Централных аппаратов организации и филиалов данной организации НПО:

К **транспортно-заготовительным расходам (ТЗР)** для предприятий НПО следует отнести расходы по доставке товаров от нефтеперерабатывающего завода (НПЗ или ГПЗ) либо прочего поставщика до складов НПО (в том числе арендованных).

К ТЗР не будут относиться расходы, связанные с доставкой товаров до покупателей. Первоначально все ТЗР на основании первичных документов и расшифровок к ним прямым счетом должны относиться на МВЗ, являющиеся пунктом доставки (склады / нефтебазы НПО, в том числе арендованные и склады сторонних организаций, в соответствии с заключенными договорами хранения), где в дальнейшем будет осуществляться распределение ТЗР на МВЗ и виды деятельности.

Транспортно-заготовительные расходы на начало и конец отчетного периода имеют остаток в виде расходов, относящихся к остаткам нереализованных товаров.

Особое значение будет иметь обособление затрат по целевому назначению в соответствии с местом возникновения, а также выделение расходов по группам с присвоением соответствующей базы

распределения для получения более точных результатов калькуляционных расчетов. В связи с этим авторами предложено выделить группы расходов:

- расходы на содержание зданий и сооружений (амортизация этих зданий и сооружений, арендная плата за землю либо земельный налог, расходы на услуги коммунального хозяйства, энергию, охрану и пр.);

- прочие административно-управленческие расходы (амортизация ОС, кроме зданий/сооружений и оборудования, заработная плата и отчисления руководства);

- расходы по транспортировке товаров:

- зависящие от дальности перевозки;

- не зависящие от дальности перевозки;

- расходы по хранению товаров;

- прочие расходы, связанные с реализацией товаров;

- расходы по обслуживанию топливных карт;

- расходы на содержание и обслуживание грузового автотранспорта;

- расходы на содержание и обслуживание легкового автотранспорта;

- расходы на содержание и обслуживание спецтранспорта;

- расходы вспомогательных и обслуживающих производств;

- прочие расходы.

Каждая группа расходов может включать один или несколько экономических элементов. Более подробно эта особенность будет раскрыта в главе 2.2.

Обеспечение единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности в системах управленческого и финансового учета (т.е. реализация второго направления) потребовало перераспределения круга обязанностей между бухгалтерскими и управленческими службами. Ранее все расчеты

проводились сотрудниками финансовой бухгалтерии. Прежняя схема взаимодействия участников в процессе затрат представлена ниже в табл. 7.

Таблица 7

Действующее распределение функциональных обязанностей сотрудников служб предприятия на этапе учета затрат и формирования отчетности

Функциональные обязанности	Сроки предоставления	Ответственный исполнитель	Получатель
Подготовка отчета о согласовании стоимости проведения работ на объектах учета согласно заключенным договорам, подтверждение фактического расхода	Подекадно, по фактическому проведению работ/услуг на объектах учета	Объекты учета (АЗС, нефтебазы, прочие подразделения)	Службы предприятия по закрепленным за ними статьям
Подготовка расшифровок к счетам фактурам по выполненным работам/услугам в разрезе объектов учета и статей расходов	Ежемесячно до 3 числа, следующего за отчетным месяцем	Службы предприятия по закрепленным за ними статьям	Сотрудники финансовой бухгалтерии
Проверка расшифровок и ведение данных о расходах в программное обеспечение (ПО)	Ежемесячно до 15 числа, следующего за отчетным месяцем	Сотрудники финансовой бухгалтерии	
Подготовка информации к закрытию отчетного периода, закрытие отчетного периода	Ежемесячно до 17 числа, следующего за отчетным месяцем	Сотрудники финансовой бухгалтерии	

Введение дополнительных счетов по учету расходов требует внедрения методики расчета расходов и результатов по видам деятельности и МВЗ. Это существенно усложнило работу финансовых служб, возросла нагрузка на сотрудников финансовой бухгалтерии. Для эффективного формирования информации для управления в функции сотрудников управленческой бухгалтерии необходимо включить:

- рассмотрение и визирование расшифровок к счетам-фактурам по выполненным работам/услугам в разрезе мест возникновения затрат и статьям расходов для управления по отклонениям;
- расчет данных о расходах по видам деятельности и МВЗ;
- контроль единства полученных данных в системах финансового и управленческого учета.

В связи с функциональным перераспределением задач сотрудников авторами разработана и внедрена новая схема взаимодействия участников в процессе учета затрат и формирования отчетности (табл.8).

Таблица 8

Новое распределение функциональных обязанностей сотрудников служб предприятия на этапе учета затрат и формирования отчетности

Функциональные обязанности	Сроки предоставления	Ответственный исполнитель	Получатель
Подготовка отчета о согласовании стоимости проведения работ на объектах учета согласно заключенным договорам, подтверждение фактического расхода	Подекадно, по фактическому проведению работ/услуг на объектах учета	Объекты учета (АЗС, нефтебазы, прочие подразделения)	Службы предприятия по закрепленным за ними статьям
Подготовка расшифровок к счетам фактурам по выполненным работ	Ежемесячно до 3-го числа, следующего за	Службы предприятия по закрепленным	Сотрудники планово-

Продолжение табл. 8

Функциональные обязанности	Сроки предоставления	Ответственный исполнитель	Получатель
работам/услугам в разрезе объектов учета и статей расходов	отчетным месяцам	за ними статьям	экономического отдела
Визирование расшифровок к счетам-фактурам по выполненным работам/услугам в разрезе мест возникновения затрат и статьям расходов (для управления по отклонениям)	Ежемесячно до 5-го числа, следующего за отчетным месяцем	Сотрудники планово-экономического отдела	Сотрудники финансовой бухгалтерии
Проверка расшифровок и введение данных о расходах в программное обеспечение (ПО)	Ежемесячно до 15-го числа, следующего за отчетным месяцем	Сотрудники финансовой бухгалтерии	
Подготовка информации к закрытию отчетного периода	Ежемесячно до 17-го числа, следующего за отчетным месяцем	Сотрудники финансовой бухгалтерии	Сотрудники планово-экономического отдела
Расчет данных по расходам в разрезе МВЗ и элементов затрат (закрытие отчетного периода)	Ежемесячно до 19-го числа, следующего за отчетным месяцем	Сотрудники планово-экономического отдела	Сотрудники финансовой бухгалтерии

Поскольку система учета создается как неотъемлемый элемент общей системы управления компанией, обязательным условием ее совершенствования считается четко прописанная и утвержденная организационная структура, которая дает представление об основных

направлениях деятельности, соотношении уровней управления и функциональных областей предприятия. 9,1 % ответивших на вопросы анкеты подтвердили участие сотрудников всех звеньев в рамках своей компетенции в управленческом процессе, 84,2 % респондентов высказали неудовлетворенность в имеющемся разделении труда при организации системы управленческого учета. Данная проблема решена путем привлечения части сотрудников планово-экономических отделов, хорошо знающих специфику предприятия, обладающих достаточным опытом и знаниями, в систему управленческого учета затрат.

Так, предложенный вариант организации и ведения учета затрат в целях управленческого учета в виде интегрированной системы учета затрат обеспечивает большую динамичность учета, его приспособляемость к изменяющимся внутренним и внешним условиям. Организация учета и контроля затрат путем введения аналитических счетов и мест возникновения затрат позволяет активно управлять процессом формирования фактических расходов. Одновременно сохраняется единство счетов системы и подходов к оценке затрат на предприятии.

2.2 Методика распределения затрат по видам деятельности и местам возникновения затрат

Продолжительное время на предприятиях НПО затраты выявляются и учитываются так называемым котловым методом (это подтверждает и результаты проведенного опроса в разделе 1.3.). В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода производится учет всех средств, израсходованных на реализацию продукции, независимо от места их потребления и целевой направленности. Котловой метод не выявляет возможностей снижения затрат, определения расходов по видам деятельности, его основным недостатком является обезличенность информации. Такой учет не позволяет предприятию получать необходимые данные для контроля над издержками по направлениям затрат, местам их возникновения и

видам деятельности. Поэтому для предприятий НПО актуальной становится задача более точного и полного определения себестоимости продукции, что позволит:

- изучать формирование себестоимости конкретных видов продукции;
- сравнивать фактические значения затрат с плановыми значениями;
- сравнивать затраты предприятия на конкретный вид продукции с затратами на аналогичную продукцию у конкурентов;
- формировать обоснованные цены на каждый вид продукции [25, с. 89].

Принимая во внимание, что калькулирование на любом предприятии независимо от видов его деятельности, размеров и формы собственности организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в системе финансового и управленческого учета, для решения данной задачи для организаций нефтепродуктообеспечения обратимся к принципам калькулирования.

Основными общими принципами калькулирования являются:

- 1) объективное установление объектов калькулирования, калькуляционных баз и единиц распределения;
- 2) разграничение затрат по периодам;
- 3) раздельный учет по текущим капитальным затратам;
- 4) обоснованный выбор метода распределения косвенных расходов (предприятие самостоятельно выбирает метод, отражает его в учетной политике и не изменяет в течение всего финансового года) [25, с. 93].

Согласно первому принципу калькулирования необходимо установить объекты калькулирования, выбрать калькуляционные базы и единицы распределения.

В качестве объектов калькулирования, так называемых носителей затрат, обычно выступают конечные продукты, работы и

услуги, производство (реализация) которых являются целью деятельности данного предприятия.

В зависимости от уровня обобществления калькуляционный расчет следует вести по индивидуальным или групповым объектам калькулирования. Индивидуальные объекты калькулирования предполагают расчет затрат по отдельным видам изделия, работ, услуг. Группа калькуляционных объектов должна включать виды продукции, несущественно отличающиеся друг от друга, изготавливаемые по одинаковой технологии.

При решении вопроса о величине и структуре составляющих калькуляционных групп также учитывают влияние многих факторов: ассортимент продукции, степень детализации и точность калькуляций, трудоемкость расчетов.

Для крупных предприятий и организаций холдингового типа, таких как предприятия НПО, проблема выбора и степени детализации объекта калькулирования особенно актуальна. Вследствие большой сложности и трудоемкости расчет затрат применительно к отдельно взятым продуктам предприятий НПО нецелесообразен. Поэтому применительно к рассматриваемым предприятиям в качестве объекта калькулирования, по мнению авторов, будет выступать вид деятельности, объединяющий в себе однотипные виды продукции.

Осуществление торговых операций в зависимости от вида торговой деятельности (оптовая или розничная) определены положениями Гражданского кодекса РФ Часть 1 и Часть 2 (далее ГК РФ ч.1, ГК РФ ч.2) и нормативными документами в области бухгалтерского учета и налогообложения.

Отражение операций на счетах бухгалтерского учета определяется на основании какого договора осуществляется поступление и выбытие товаров, поскольку именно этот фактор, в первую очередь, определяет отношения прав собственности на товар и вид торговой деятельности, а значит и порядок отражения в учете и

налогообложении всех хозяйственных операций, связанных с этим видом деятельности.

Согласно ст.429 ГК РФ ч. II [37] по договору *розничной купли-продажи* продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Таким образом, *розничная купля-продажа продуктов нефтепереработки и нефтехимии* – это предпринимательская деятельность АЗС и универсальных АЗС (УАЗС) по продаже наливных товаров посредством установленного оборудования на АЗС – ТРК и фасованных товаров с обязанностью передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

В рамках сбыта нефтепродуктов осуществляется продажа наливных и фасованных нефтепродуктов. Наливные нефтепродукты отпускаются через установленное на АЗС оборудование - топливно-раздаточные колонки (далее – ТРК).

Оптовым товарооборотом является продажа товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи или внутреннего потребления [37].

Оптовая продажа наливных и фасованных товаров осуществляется на нефтебазах; наливные товары реализуются через автоматизированные стояки налива.

Мелко-(крупно) оптовая продажа нефтепродуктов представляет собой продажи нефтепродуктов в адрес клиентов с нефтебаз в автоцистернах как на условиях самовывоза, так и с доставкой. Соответственно, минимальный (максимальный) объем продаж ограничен объемом бензовоза.

Таким образом, анализ деятельности организаций НПО выявил следующие основные виды деятельности:

- реализация нефтепродуктов (без учета фасованных масел) и продукции нефтехимии с разделением по каналам сбыта: крупнооптовая, мелкооптовая, розничная реализация;
- реализация газопродуктов с разделением по каналам сбыта: крупнооптовая, мелкооптовая, розничная реализация;
- реализация фасованных масел с разделением по каналам сбыта: крупнооптовая, мелкооптовая, розничная реализация;
- реализация сопутствующих товаров и продукции с разделением по каналам сбыта: крупнооптовая, мелкооптовая, розничная реализация;
- сопутствующие услуги;
- услуги по хранению;
- прочие виды деятельности (услуги по доставке товаров, услуги по аренде и др.).

На основе калькуляционных баз распределения косвенные расходы объектов НПО необходимо распределить между местами затрат и видами деятельности. В теории управленческого учета предусмотрено значительно большее количество показателей, пропорционально которым распределяются косвенные затраты. Это могут быть объем выпуска продукции, фактическое время работы оборудования, площадь отапливаемых помещений, численность персонала и т.д. Выбор и обоснование баз распределения применительно к видам продукции – наиболее сложная в методическом отношении задача калькулирования.

Более точные результаты калькуляционных расчетов достигаются при расчленении общей суммы косвенных расходов по группам, для каждой из которых устанавливается своя база распределения. Этим обеспечивается большая пропорциональность между величиной косвенных издержек и измерителями объектов калькулирования. Как правило, распределение затрат обычно осуществляется пропорционально объему деятельности того или иного подразделения. Объем этой деятельности должен быть достаточно

точно измерен и оформлен документально [61, с.179]. Кроме того, показатель распределения должен легко исчисляться по данным внутреннего управленческого учета и отчетности. Одним из современных методов точного исчисления себестоимости является ABC-метод. При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг [61, с. 474]. Однако на практике возможности использования данной методики ограничены вследствие большого объема счетных работ и большой трудоемкости расчетов.

Для предприятий НПО авторами предложены соответствующие калькуляционные базы распределения, наиболее полно и точно характеризующие объем деятельности того подразделения, затраты которого подлежат распределению. Базы для распределения косвенных расходов установлены на основе количественных и стоимостных показателей с учетом особенностей группировки издержек по местам затрат, исходя из целевого назначения расходов, а также в зависимости от групп расходов, подлежащих распределению (табл.9).

Таблица 9

Базы распределения расходов для предприятий НПО

База распределения с указанием калькуляционной единицы	Сущность показателя распределения	Применение показателя
Объем продаж, т	Отражает объем отгрузки потребителям в натуральном выражении (т): «крупнооптовым», «мелкооптовым» и «розничным»	Используется при распределении расходов, связанных с реализацией нефте- и газопродуктов. При отнесении расходов на МВЗ (нефтебазы, АЗС) к расчету должны

База распределения с указанием калькуляционной единицы	Сущность показателя распределения	Применение показателя
		приниматься объем нагрузки на потребителей с данных МВЗ
Объем отгрузки, т	Отражает объем отгрузки с мест отправки или с мест хранения в натуральном выражении (т) по направлениям: нефтебазы, АЗС, магазины, отгрузки в рамках комиссионных и агентских договоров, договоров хранения, договоров перевалки	Предназначен для распределения прочих косвенных расходов организаций НПО в части коммерческих расходов, а также расходов, которые не зависят от дальности перевозки. К таким расходам относятся расходы на доставку ж/д транспортом, за исключением провозной платы и арендной платы за аренду вагоноцистерн
Объем хранения, т	Объем хранения по собственным и сторонним нефте- и газопродуктам рассчитывается на основании данных о среднесуточных объемах хранения за соответствующий период. Доля хранения собственных/сторонних нефте- и газопродуктов равняется отношению среднесуточного объема хранения	Применяется при распределении расходов на хранение нефтепродуктов

Продолжение табл. 9

База распределения с указанием калькуляционной единицы	Сущность показателя распределения	Применение показателя
	собственных/сторонних нефте- и газопродуктов к совокупному среднесуточному объему хранения	
Выручка, р	Применяется к косвенным расходам АЗС и магазинов, к которым при распределении на виды деятельности невозможно применить базу распределения «Объем отгрузки»	Применяется к таким расходам, как расходы на оплату труда персонала, занятого реализацией как нефтепродуктов, так и сопутствующих товаров. Данный показатель отражает выручку (нетто) от реализации товаров, продукции, работ и услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)
Площадь, м ²	Площадь, занимаемая объектом, определяется согласно технической документации или расчетным путем в м ² . Площадь земельного участка не учитывается. Площадь АЗС определяется с учетом площади навеса	Применяется для отражения расходов на содержание зданий и сооружений, сдаваемых в аренду

База распределения с указанием калькуляционной единицы	Сущность показателя распределения	Применение показателя
Объем перемещения* Дальность перемещения, т*км	Рассчитывается как произведение объемов (т) перевозки на дальность перевозки (км). При расчете дальности перевозки используется нормативное расстояние от пункта отгрузки до пункта доставки, определяющееся справочником маршрутов	Используется для распределения транспортных расходов, зависящих от дальности перевозки. Например, часть расходов по доставке ж.-д. транспортом (провозная плата, арендная плата за аренду вагон-цистерн)
Тепловая энергия, Гкл	Количество выработанной тепловой энергии в натуральном выражении	Применяется для распределения расходов котельной (паросилового хозяйства), которая предоставляет услуги как «на сторону», так и своим подразделениям
Количество выполненных анализов, шт.	Количество выполненных анализов, проб, исследований	Используется для распределения расходов лабораторий, проводящих анализы проб нефтепродуктов с АЗС и нефтебаз

База распределения с указанием калькуляционной единицы	Сущность показателя распределения	Применение показателя
Трудозатраты, чел/ч	База распределения рассчитывается как произведение числа сотрудников службы эксплуатации на количество часов, отработанных при выполнении работ на объектах. Расчет осуществляется на основании документов, подтверждающих выполненные работы (наряд-казак, акт выполненных работ и т.п.).	Применяется для распределения расходов служб эксплуатации.

Согласно второму принципу калькулирования важно разграничение затрат по периодам. Чем короче период, за который подсчитываются затраты и составляется калькуляция себестоимости, тем больше возможных погрешностей при распределении расходов. Для предприятий НПО предлагается производить расчет затрат за месяц. Необходимость разграничения затрат во времени при калькуляционных расчетах возникает при распределении расходов по возмещению стоимости основных средств, расходов будущих и прошлых отчетных периодов. Эти расходы зависят не от количественного фактора издержек, а от времени погашения их величины в стоимостном выражении. В большинстве случаев время

формирования таких затрат не совпадает с длительностью отчетных периодов, поэтому они распределяются равномерно (например, амортизационные отчисления) или пропорционально величине других слагаемых расхода (резервы на оплату отпусков).

Распределение расходов между отчетными периодами, а внутри них между видами продукции обусловлено экономическим содержанием затрат, закономерностями их формирования и группировки, а потому всегда сопутствует калькулированию. Но поскольку любое распределение означает условность в отнесении издержек на объекты калькулирования, можно лишь стремиться к абсолютной точности распределения, но достигнуть ее практически невозможно.

Кроме того, доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если денежные средства по ним поступили или перечислены в данном периоде.

Третий принцип калькулирования предполагает отдельный учет по текущим и капитальным затратам. Этот принцип отражен в Законе РФ «О бухгалтерском учете» и в Положении о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Согласно четвертому принципу калькулирования важен обоснованный и правильный выбор метода расчета расходов по видам деятельности. Так, собранные расходы по объектам подлежат распределению на виды деятельности и МВЗ путем последовательного перераспределения расходов между МВЗ и отнесения их на виды деятельности с установлением соответствующей базы (критерия) распределения для каждой группы расходов.

Ниже представлен порядок распределения расходов по видам деятельности и МВЗ на предприятиях НПО, разработанный авторами на основе вышеприведенного анализа:

1-й этап: распределяются расходы обслуживающих производств организации. Определяется часть расходов, относимая на услуги, оказываемые сторонним лицам, остальная часть перераспределяется на МВЗ организации пропорционально одной или нескольким выбранным базам;

2-й этап: на втором этапе распределяются расходы, собранные на уровне Центрального аппарата организации и филиалов. Централизованные коммерческие расходы относятся на виды деятельности, осуществляемые ЦАО/ЦАФ, и/или перераспределяются на другие МВЗ (нефтебазы, АЗС, магазины);

3-й этап: на третьем этапе распределяются расходы нефтебаз (включая часть расходов, отнесенных на нефтебазы на первом и втором этапах). При этом часть расходов нефтебаз относится непосредственно на виды деятельности, осуществляемые нефтебазами, другая часть перераспределяется на другие МВЗ (нефтебазы, АЗС, магазины);

4-й этап: на четвертом этапе распределяются расходы АЗС, магазинов, ПТО, моек. На уровне АЗС, магазинов, ПТО, моек происходит окончательное распределение расходов по видам деятельности.

Распределение косвенных расходов по МВЗ и видам деятельности определяется по формуле (1):

$$C_{\text{мвз назначение вид деятельности}} = C_{\text{мвз источник распределяемые затраты}} * K_{\text{мвз источник мвз назнач}} \quad (1)$$

, где: $C_{\text{мвз назначение, вид деятельности}}$ – затраты, распределенные на **МВЗ назначение на вид деятельности с МВЗ источника**;

$C_{\text{мвз источник, распределяемые затраты}}$ – затраты к распределению с **МВЗ источника на другие МВЗ** и виды деятельности;

$K_{\text{мвз источник, мвз назначение, вид деятельности}}$ – коэффициент распределения затрат с **МВЗ источника** на другие **МВЗ назначения** и/или **вид деятельности** с **МВЗ источника**. Данный коэффициент определяется по формуле (2):

$$K_{\text{мвз источник, мвз назначение, вид деятельности}} = \frac{B_{\text{мвз источник, мвз назначение, вид деятельности}}}{\sum_{\substack{\text{МВЗ} \\ \text{источник}}} \sum_{\substack{\text{ВИД} \\ \text{деятельности}}} B_{\text{мвз источник, мвз назначение, вид деятельности}}}, \quad (2)$$

, где: $B_{\text{мвз источник, мвз назначение, вид деятельности}}$ – база распределения затрат **МВЗ источника** по **виду деятельности** и по **МВЗ назначению**;

$\sum \sum B_{\text{мвз источник, мвз назначение, вид деятельности}}$ – суммарное значение база распределения затрат **МВЗ источника** по **всем видам деятельности** и по **всем МВЗ назначения**.

В случае, если затраты, понесенные МВЗ, связаны с деятельностью других МВЗ, выполняется перераспределение затрат со счетов 23,44 на счет 44.

Для осуществления закрытия затрат со счетов 44,26,23 на счет 90 необходимо выполнить распределение затрат по видам деятельности для присвоения аналитики «вид деятельности».

В.Б. Ивашевич при распределении расходов придерживается аналогичной методики. Он отмечает, что последовательность списания издержек должна устанавливаться в зависимости от принадлежности того или иного подразделения к сферам снабжения, управления, реализации или производства. Для минимизации погрешностей в расчетах последовательность мест затрат следует определять в порядке возрастания объемов потребления взаимных услуг. Так, необходимо начинать с затрат первичных мест: вспомогательных цехов и хозяйств (водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение), затем выстраивается последовательность других первичных МВЗ и конечных МВЗ, занимающихся производством (реализацией)

продукции. Стоимость первичных МВЗ включают в затраты каждого последующего подразделения. Распределенные затраты первичных подразделений списывают на конечные подразделения в основном пропорционально объему потребления соответствующей деятельности мест издержек. Таким образом, все расходы распределяются по подразделениям и продуктам.

Рассмотрим алгоритм распределения расходов по видам деятельности и МВЗ.

Согласно 1 этапу происходит распределение вспомогательных и обслуживающих производств. Общая схема распределения МВЗ с указанием соответствующих баз распределения по группам расходов приведена в приложении 4.

Расходы МВЗ, одновременно оказывающих услуги на сторону и подразделениям организации НПО, частично относятся на соответствующие виды деятельности (например, часть расходов автотранспортного цеха относится на услуги клиентам по транспортировке), а частично на другие МВЗ организации НПО (нефтебаза, АЗС). Как было отмечено ранее, все расходы вспомогательных и обслуживающих производств распределяются на МВЗ и/или вид деятельности, как правило, по количеству потребляемых услуг.

Рассмотрим распределение расходов вспомогательных и обслуживающих производств на примере лаборатории (табл. 10).

После распределения расходов на виды деятельности, осуществляемые лабораторией, а также на нефтебазы, АЗС должны быть сформированы следующие проводки по счетам. ДО-это затраты по дебетовому обороту; КО – это затраты по кредитовому обороту.

На втором этапе распределяются косвенные централизованные коммерческие расходы, собранные на уровне центрального аппарата организации и филиалов. Данные расходы относятся на виды деятельности, осуществляемые ЦАО/ЦАФ, и перераспределяются на другие МВЗ (нефтебазы, АЗС, магазины),

которые в дальнейшем распределяются на уровне данных нефтебаз и АЗС. Общая схема закрытия расходов ЦАО/ЦАФ с указанием соответствующих баз распределения по группам расходов приведена в прилож. 5.

Таблица 10

Закрытие расходов вспомогательных производств на примере
лаборатории

Дебет			Кредит			Сумма
Счет	Объект учета	Вид деятельности	Счет	Объект учета	Вид деятельности	
90.02 (44.02, 44.03)	Лаборатория	Прочая деятельность (распределенные расходы)	23.02	Лаборатория	Распределяемые	(ДО - КО) * Количество выполненных анализов на сторону (подразделению предприятия), шт / Количество выполненных анализов всего, шт

Косвенные расходы ЦАО/ЦАФ относятся на виды деятельности и МВЗ пропорционально установленной базе распределения, соответствующей данной группе расходов. Рассмотрим распределение расходов ЦАО/ЦАФ на примере расходов на транспортировку товаров, зависящих от дальности перевозки.

Для закрытия расходов и отнесения на виды деятельности «крупнооптовая» реализация нефтепродуктов, «мелкооптовая» реализация нефтепродуктов следует сформировать следующие проводки по счетам (табл.11).

В табл. 12 представлено закрытие расходов ЦАО/ЦАФ по счетам и видам деятельности в случае транспортировки нефтепродуктов до внутренних подразделений.

Особо следует остановиться на распределении управленческих расходов. В теории различают несколько подходов к распределению данных расходов.

Таблица 11

Закрытие расходов на транспортировку товаров, зависящих от дальности перевозки, ЦАО/ЦАФ по счетам и виду деятельности «крупнооптовая» реализация нефтепродуктов

Дебет			Кредит			Сумма
Счет	Объект учета	Вид деятельности	Счет	Объект учета	Вид деятельности	
90.03	ЦАО/ ЦАФ	Крупно-оптовая реализация нефтепродуктов	44.01	ЦАО/ ЦАФ	Распределяемые	(ДО – КО) * Объем перевозки по крупнооптовой реализации нефтепродуктов * Дальность перевозки по крупнооптовой реализации нефтепродуктов, тонно-километр / Объем перевозки всего * Дальность перевозки всего, тонно-километр

Так, О.Н. Волкова выделяет два подхода. Первый состоит в том, что все управленческие расходы поштатейно распределяются на все подразделения. Второй – в отнесении расходов только на производственные подразделения [31, с. 133]. М.А. Вахрушина о распределении управленческих расходов рассуждает так: «При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма управленческих расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата работников не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом реализации – его падением и ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение управленческих расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер».

Таблица 12

Закрытие расходов ЦАО/ЦАФ в случае транспортировки нефтепродуктов до нефтебазы

Дебет			Кредит			Сумма
Счет	Объект учета	Группа расходов	Счет	Объект учета	Группа расходов	
44.02	Нефтебаза	Распределенные расходы ЦАО/ЦАФ	44.01	ЦАО/ЦАФ	Расходы на транспортировку товаров зависящие от дальности перевозки	(ДО – КО) * Объем перевозки на нефтебазы * Дальность перевозки на нефтебазы, т-км / Объем перевозки всего * Дальность перевозки всего, т-км

Управленческие расходы возникают у предприятия в целом и связаны с функционированием всей организации. Отнести их к какому – либо подразделению, а тем более - виду продукции невозможно, поскольку они осуществляются в ключе управления всеми подразделениями. Поэтому, по мнению авторов, на предприятиях НПО в управленческом учете расходы по счету 26 00 не распределяются на МВЗ и виды деятельности, а относятся на общий финансовый результат.

Таким образом, все управленческие расходы ЦАО/ЦАФ, собранные на 26 счете, закрываются в дебет счета 90.04 (табл.13).

Таблица 13

Закрытие управленческих расходов ЦАО/ЦАФ

Дебет			Кредит			Сумма
Счет	Объект учета	Вид деятельности	Счет	Объект учета	Вид деятельности	
90.04	ЦАО/ЦАФ	***	26	ЦАО/ЦАФ	***	ДО - КО

На третьем этапе распределяются косвенные расходы нефтебаз (включая часть расходов, отнесенных на нефтебазы на первом и втором этапах). При этом косвенные расходы нефтебаз относятся непосредственно на виды деятельности, осуществляемые нефтебазами, другая часть перераспределяется на другие МВЗ (нефтебазы, АЗС, магазины) пропорционально установленной базе распределения, соответствующей данной группе расходов.

Схема распределения расходов нефтебаз (газохранилищ) с указанием соответствующих баз распределения, приведена в приложении 6.

Ниже представлен фрагмент распределения расходов нефтебазы: закрытие прочих административно-управленческих расходов по видам деятельности и МВЗ (табл.14).

В деятельности предприятий НПО нередки случаи внутреннего перемещения нефте- и газопродуктов и другой продукции на другую нефтебазу, АЗС или магазин (табл.15).

На четвертом этапе распределяются расходы АЗС, магазинов, ПТО, моек. На уровне АЗС, магазинов, ПТО, моек происходит окончательное распределение расходов по видам деятельности. Схема распределения расходов с указанием соответствующих баз распределения, приведена в прилож. 7, 8.

К расходам, собранным для распределения на данном этапе, относятся следующие расходы:

- расходы, отнесенные на АЗС, магазины, ПТО, мойки согласно первичным документам;

Таблица 14

Закрытие прочих административно-управленческих расходов нефтебазы по видам деятельности и МВЗ

Дебет			Кредит			Сумма
Счет	Объект учета	Вид деятельности	Счет	Объект учета	Вид деятельности	
90.03	Нефтебаза/ Газохранилище	Мелкооптовая реализация нефтепродуктов	44.02	Нефтебаза/ Газохранилище	Распределяемые	(ДО – КО)* Объем отгрузки по мелкооптовой реализации нефтепродуктов, тн./ Объем отгрузки всего, тн.
90.03	Нефтебаза/ Газохранилище	Мелкооптовая реализация газопродуктов	44.02	Нефтебаза/ Газохранилище	Распределяемые	(ДО – КО)* Объем отгрузки по мелкооптовой реализации газопродуктов, тн./ Объем отгрузки всего, тн.

- расходы, перераспределенные на АЗС, магазины, ПТО, мойки с других МВЗ (ЦАО, ЦАФ, нефтебазы) после предыдущих этапов распределения.

Отнесение расходов на виды деятельности должно проводиться пропорционально установленной базе распределения по группам расходов в сумме с теми расходами, которые распределены с других объектов.

Рассмотрим распределение расходов АЗС на транспортировку товаров и прочих расходов, связанных с реализацией товаров (табл.16).

Таблица 15

Закрытие расходов нефтебазы в случае внутреннего перемещения нефте- и газопродуктов и другой продукции на другую АЗС

Дебет			Кредит			Сумма
Сч.	Объект учета	Группа расходов	Сч.	Объект учета	Группа расходов	
44.03	АЗС/УА ЗС/ АГЗС	Распределенные расходы нефтебаз	44.02	Нефтебаза/ Газохранилище/ МОАЗС	Прочие административно-управленческие расходы	(ДО – КО)*Объем отгрузки на АЗС,УАЗС, тн./ Объем отгрузки всего, тн.

Таблица 16

Распределение расходов АЗС на транспортировку товаров и прочих расходов, связанных с реализацией товаров

Дебет			Кредит			Сумма
Сч.	Объект учета	Вид деятельности	Сч.	Объект учета	Вид деятельности	
90.03	АЗС	Мелкооптовая реализация нефтепродуктов	44.03	АЗС	Распределяемые	(ДО - КО)* Объем продаж по мелкооптовой реализации нефтепродуктов, тн./Объем продаж всего, тн.
90.03	АЗС	Розничная реализация нефтепродуктов	44.03	АЗС	Распределяемые	(ДО - КО)* Объем продаж по розничной реализации нефтепродуктов, тн./Объем продаж всего, тн.

Ниже представлено распределение косвенных расходов магазина на вид деятельности «Розничная реализация фасованных масел» (табл.17).

Таблица 17

Распределение косвенных расходов магазина

Дебет			Кредит			Сумма
Сч.	Объект учета	Вид деятельности	Сч.	Объект учета	Вид деятельности	
90.03	Магазин	Розничная реализация фасованных масел	44.05	Магазин	Распределяемые	(ДО – КО)*Выручка по розничной реализации фасованных масел, р./ Выручка всего, р.

Для учета и распределения транспортно-заготовительных расходов необходимо открыть отдельный субсчет счета 44 «Расходы на продажу» в составе расходов на продажу (коммерческих расходов). Первичное оприходование ТЗР должно осуществляться в разрезе следующих признаков:

- по местам возникновения затрат;
- по партиям товаров;
- по статьям затрат;
- по группам затрат;
- по видам транспорта (железнодорожный, автомобильный и т.п.).

При принятии к учету все ТЗР должны быть прямо отнесены к МВЗ, статье затрат, группе затрат, виду транспорта. Большая часть ТЗР также прямо относится к партии товаров ТЗР, которые не могут быть отнесены прямо на партию товара (например: расходы по содержанию подъездных путей) являются косвенными и подлежат распределению.

После осуществления всех хозяйственных операций по движению товаров производится распределение косвенных ТЗР, передача ТЗР между МВЗ (при внутреннем перемещении товара), расчет остатка МВЗ на нереализованный товар и распределение ТЗР по реализованному товару по видам деятельности.

Учет и распределение ТЗР должно осуществляться в 6 шагов:

1-й шаг. Первичное оприходование ТЗР в ЦАО/ЦАФ.

2-й шаг. Расходы, собранные на уровне ЦАО, передаются на филиалы в соответствии с признаком МВЗ, а филиалы соответственно принимают расходы от ЦАО.

3-й шаг. В филиалах осуществляется распределение косвенных ТЗР по партиям товаров.

Распределение осуществляется в разрезе каждого МВЗ и вида транспорта по формуле (3)

$$ТЗР_i = \frac{ТЗР_0}{V_{\Pi}} * V_i, \quad (3)$$

где $ТЗР_i$ – косвенные ТЗР относимые на i партию товара, р.

$ТЗР_0$ – сумма всех косвенных ТЗР (т.е. ТЗР не имеющих признака «партия товара»), р.

V_{Π} – Объем поступившего товара, имеющего ТЗР (объем рассчитывается как сумма объемов всех партий товара, номера которых указаны в признаке «партия товара» у ТЗР), т

V_i – Объем i партии товара, т

4-й шаг. При внутреннем перемещении товара между объектами (НБ, АЗС, склад и т.п.) осуществляется передача ТЗР, относящихся к перемещаемым объемам, между соответствующими МВЗ. Передача ТЗР может осуществляться как внутри одного филиала, так и между филиалами. Сумма ТЗР, передаваемая на другой МВЗ, рассчитывается в разрезе каждого МВЗ пропорционально объему партии, отгруженной на другой МВЗ (4):

$$TЗР_{пер} = \frac{TЗР_i}{V_i} * V_{пер.i} , \quad (4)$$

где $TЗР_{пер}$ – ТЗР, передаваемый на другой МВЗ, р.

$TЗР_i$ – ТЗР по i партии товара, р.

V_i – объем i партии товара, т.

$V_{пер.i}$ – Часть объема i партии товара, перемещенная на другой МВЗ, т.

Шаг повторяется дважды для перераспределения ТЗР, поступивших в результате внутреннего перемещения товаров.

В результате все ТЗР будут отнесены на МВЗ (НБ, АЗС), на которых осуществляется реализация товара.

5-й шаг. Определение остатка ТЗР на конец отчетного периода. Расчет осуществляется в разрезе МВЗ и партии товара по формуле

$$TЗР_{к} = \frac{TЗР_{н} + TЗР_{п}}{С_{в} + С_{к}} * С_{к} , \quad (5)$$

где $TЗР_{к}$ – сумма ТЗР, относящаяся к остатку товаров на конец отчетного периода, р;

$TЗР_{н}$ – сумма ТЗР, относящаяся к остатку товаров на начало отчетного периода, р;

$TЗР_{п}$ – сумма ТЗР, поступившая за отчетный период, р;

$С_{в}$ – стоимость товаров, выбывших в отчетном периоде (в т.ч. проданных, использованных на собственные нужды и т.п.) , р;

$С_{о}$ – стоимость остатка товаров на конец отчетного периода, р.

6-й шаг. Расчет суммы ТЗР, относящейся на реализованные в отчетном периоде товары и ее распределение по видам деятельности (каналам сбыта).

Расчет ТЗР на реализованные товары осуществляется в разрезе МВЗ и партии товара по формуле

$$\text{ТЗР}_p = \text{ТЗР}_H + \text{ТЗР}_П - \text{ТЗР}_K, \quad (6)$$

где ТЗР_p – сумма ТЗР, относящаяся к реализованным товарам, р;

ТЗР_K – сумма ТЗР, относящаяся к остатку товаров на конец отчетного периода, р;

ТЗР_H – сумма ТЗР, относящаяся к остатку товаров на начало отчетного периода, р;

$\text{ТЗР}_П$ – сумма ТЗР, поступившая за отчетный период, р.

Распределение ТЗР по каналам сбыта (в частности, ТЗР УАЗС распределяются на мелкооптовые продажи и розничные продажи) осуществляется по базе распределения «объемы продаж».

Таким образом, *по результатам всех четырех этапов* все расходы отнесены на объекты, бухгалтерские счета и виды деятельности организаций НПО.

Общая схема распределенных расходов по МВЗ и видам деятельности приведена в прилож. 9.

Достоинства вышеизложенной методики в том, что она учитывает множество различных калькуляционных баз по группам и видам расходов, что обеспечивает наиболее точное калькулирование расходов по МВЗ и видам деятельности. Отмеченная последовательность отнесения расходов позволяет наиболее полно регулировать процесс распределения расходов в зависимости от статуса подразделений. Кроме того, многообразие выделенных мест возникновения затрат позволяет учитывать, контролировать и анализировать уровень затрат и финансовый результат по соответствующим местам возникновения затрат, осуществлять контроль эффективности по направлениям деятельности предприятия, проводить анализ рентабельности по конкретным видам деятельности и объектам. Для этого необходимо осуществить суммирование всех

прямых и косвенных затрат по каждому объекту калькулирования и полученную величину сопоставить с уровнем дохода от того же объекта.

Вместе с тем, четко прослеживается связь управленческого и финансового учета: сбор информации по объектам и распределение расходов по МВЗ и/или видам деятельности в управленческом учете описывается языком учета и двойной записи с помощью счетов финансового учета. Это еще раз говорит об эффективности интегрированной системы учета затрат. Также такая система расчета расходов может использоваться и для некоторых других направлений управления затратами. Сюда входит сопоставление смет на основе видов деятельности, измерение показателей функционирования, определение сравнительных баз по видам деятельности.

2.3. Методика планирования и сбора фактических данных по показателю "Общие и административные расходы"

Обратимся более подробно к вопросу контроля административно-хозяйственных расходов.

Для планирования, учета и контроля управленческих расходов необходима информация о расходах для нужд управления предприятия в целом, не связанных непосредственно с производственным процессом и не относящихся к структурным подразделениям. К управленческим расходам относятся следующие затраты:

- административно - управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по;

- другие информационные, аудиторские, консультационные и тому подобные услуги, аналогичные по назначению управленческие расходы.

Как указывалось ранее, контроль деятельности дочерних предприятий, входящих в холдинговые структуры, осуществляется управляющей компанией через ключевые показатели деятельности. Данные показатели являются связующим звеном стратегического и оперативного (планово-бюджетного) процессов управления предприятиями группы «ЛУКОЙЛ».

Место системы формирования ключевых показателей деятельности в рамках циклов стратегического и оперативного управления представлено на рис.8.

Ключевые показатели деятельности являются основополагающими факторами для контроля со стороны управляющей компании формируемых управляемыми организациями группы «ЛУКОЙЛ» оперативных планов и бюджетов, а также их исполнения, применение которых началось в 2003 г. Ключевые показатели деятельности обеспечивают транслирование стратегических целей на процесс оперативного, текущего и краткосрочного управления. После утверждения планов и бюджетов на соответствующий период в управляющей компании данные показатели приобретают статус контрольных, выполнение которых отслеживается на ежемесячной фактической отчетности предприятия.

Контроль управленческих расходов реализуется через установление показателя «Управленческие расходы». Анализ, проведенный по 61 предприятию, в том числе по 35 российских и 26 зарубежных обществ (табл.18) показал, что данный показатель оказался непрозрачным и недостаточно контролируемым. В частности, предприятия НПО в одни и те же статьи включают различные расходы, а также относят статьи к различным видам расходов - управленческим, коммерческим, прочим. Отсутствует единый утвержденный перечень расходов, включаемых в показатель «Управленческие расходы».

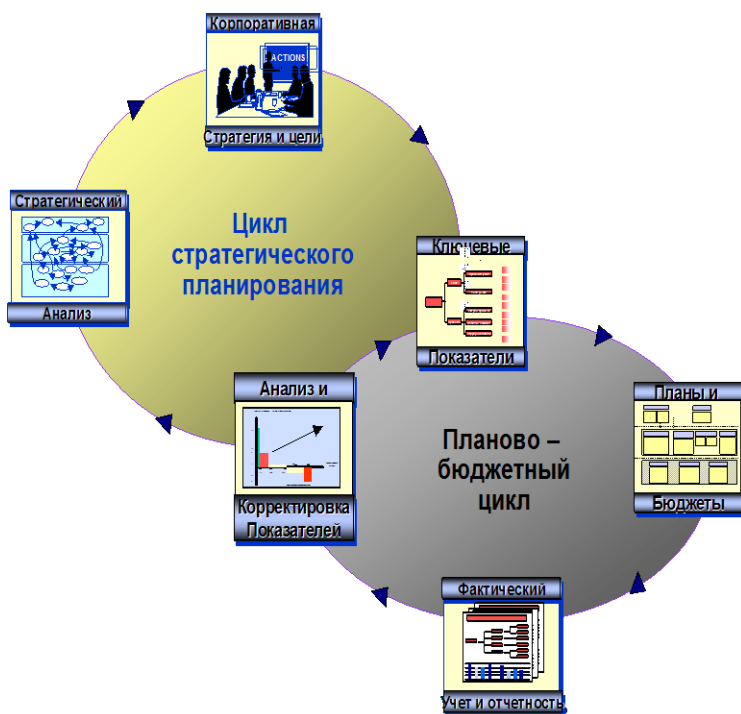


Рис. 8. Место системы формирования ключевых показателей деятельности в рамках циклов стратегического и оперативного управления

Более того, отсутствует единый порядок планирования показателя «Управленческие расходы». Предприятия применяют различные методы планирования, алгоритмы расчета одних и тех же показателей. Существенная доля расходов управленческого характера, таких как выплаты социального характера работникам списочного состава, услуги кредитных организаций, безвозмездная финансовая помощь и благотворительность, содержание жилищно-коммунального хозяйства, соцультсферы, проведение различных мероприятий не включается в ключевой показатель деятельности «Управленческие

расходы», так как отражается в прочих расходах. Поэтому контроль таких расходов непроизводственного характера ослаблен.

Таблица 18

Анализ отражения статей затрат по группам расходов, %

Статьи затрат/Группы расходов	Управленческие расходы	Коммерческие расходы	Прочие расходы
Услуги по рекламе (спонсорство)	58	38	4
Услуги по рекламе (непрямая реклама)	14	5	81
Услуги кредитных организаций	43	0	57
Расходы на обучение административно-управленческого персонала	88	0	12
Представительские расходы	93	4	3
Штрафы, пени и иные санкции	15	0	85

По мнению авторов, для решения вышеизложенной задачи требуется проведение следующих мероприятий:

- переход от применения показателя «Управленческие расходы» к показателю «Общие и административные расходы», в состав которого включаются «контролируемые» расходы непроизводственного характера;
- определения порядка планирования и сбора фактических значений показателя.

Для анализа предлагаемых изменений в отношении показателя «Управленческие расходы» был проведен опрос дочерних обществ на предмет оценки подходов к новому показателю. В результате голоса ответивших разделились следующим образом:

- 11% участвовавших в опросе поддерживают изменения;
- 9% респондентов не устраивают изменения;
- 80% голосов ответивших не возражают за внедрение нового показателя.

Более детально анализ возможных проблем при внедрении данного показателя представлен ниже (табл.19).

Таблица 19

Анализ возможных проблем при внедрении показателя
«Общие и административные расходы»

Проблема	Комментарий
<p>Корректировка показателя нецелесообразна, так как управленческая отчетность будет существенно отличаться от бухгалтерской отчетности.</p>	<p>К управленческой отчетности не предъявляются требования полного соответствия бухгалтерскому учету, исходя из различий в целях.</p> <p>Расширение показателя соответствует общепринятым принципам бухгалтерского учета (ОПБУ) США.</p> <p>Для организаций, входящих в состав Группы "ЛУКОЛ", это особенно актуально, поскольку акции "ЛУКОЙЛ" котируются на международных и российских фондовых биржах, и в соответствии с правилами листинга "ЛУКОЙЛ" готовит отчетность в соответствии с ОПБУ США</p>
<p>Корректировка показателя приведет к увеличению трудозатрат.</p>	<p>Данные статьи и ранее планировались - увеличение трудозатрат не произойдет</p>
<p>Расширение показателя приведет к увеличению объемов контролируемых расходов Общества, что в результате анализа КПД укажет на снижение эффективности деятельности, при этом реальная ситуация не будет отражена</p>	<p>Корректировка показателя способствует повышению:</p> <ul style="list-style-type: none"> • точности планирования; • расширения менеджментом контролируемых статей расходов

Проблема	Комментарий
Корректировка показателя приведет к увеличению трудозатрат	Данные статьи и ранее планировались - увеличение трудозатрат не произойдет
Расширение показателя приведет к увеличению объемов контролируемых расходов Общества, что в результате анализа КПД укажет на снижение эффективности деятельности, при этом реальная ситуация не будет отражена	Корректировка показателя способствует повышению: <ul style="list-style-type: none"> • точности планирования; • расширения менеджментом контролируемых статей расходов; • обоснованности бюджетов
Включение каких-либо статей в расширенный показатель «Управленческие расходы» нецелесообразно, т.к. приведет к росту полной себестоимости реализованной продукции	Изменение показателя не влияет на финансовый результат (прибыль) организаций группы «ЛУКОЙЛ» Полная себестоимость не используется в управленческом учете - на финансовый учет изменения не распространяются

Другие дочерние общества - инициаторы изменений предлагают скорректировать показатель в соответствии с ОПБУ США для унификации процессов планирования и учета, а также учесть в методике следующие статьи:

- выплаты социального характера работникам списочного состава
- спонсорство;
- социально-культурные мероприятия;
- услуги кредитных организаций (комиссия банка);
- затраты по празднованиям юбилея компании и продукции с символикой компании и пр.

Таким образом, критерии отнесения к расходам «Общие и административные» должны быть следующие:

1. Сущность расхода;
2. Контролируемость расходов со стороны менеджмента;
3. Соответствие ОПБУ США.

Согласно первому критерию, общие и административные расходы должны удовлетворять следующим требованиям:

- расходы по обеспечению деятельности организации;
- расходы непроизводственного характера;
- расходы текущего периода;
- расходы, которые невозможно напрямую отнести на единицу произведенной продукции.

Согласно второму критерию все расходы делятся на контролируемые и неконтролируемые. К неконтролируемым можно отнести расходы, величина которых регулируется на уровне государственного и регионального нормативного законодательства (арендная плата за землю, налоги, страховые платежи и др.), или ранее принятые управленческие решения (амортизация). Все остальные расходы являются контролируемыми.

Согласно третьему критерию в соответствии с ОПБУ США «Общие и административные расходы» - это все расходы периода непроизводственного характера, не относимые на единицу произведенной продукции.

Если выполняются все три критерия отнесения расходов к показателю, то расходы следует включить в показатель «Общие и административные расходы».

Дадим определение показателю. Общие и административные расходы – расходы за период, направленные на нужды управления организацией и обеспечение ее деятельности в целом и не связанные непосредственно с процессом производства и реализации продукции, включающие следующие расходы:

- расходы, связанные с управлением организацией (содержание управленческого и общехозяйственного персонала; содержание/аренда основных средств общехозяйственного назначения; расходы на информационные, аудиторские, консультационные и т.п. услуги; другие аналогичные расходы);

- расходы по рекламе - все виды непрямой рекламы, направленной на формирование позитивного имиджа "ЛУКОЙЛ", включая спонсорство и мероприятия по связям с общественностью;

- расходы, связанные с поддержанием социальной роли организации:

- внешнего характера (безвозмездная помощь и благотворительность);

- внутреннего характера (выплаты социального характера сотрудникам организации, реализация мероприятий социальной направленности, содержание социальной сферы и т.п.);

- прочие расходы общеадминистративного характера, связанные с обеспечением деятельности организации в целом;

и НЕ включающие следующие расходы, являющиеся неконтролируемыми:

- амортизационные отчисления;

- списание расходов будущих периодов;

- списание НИОКР;

- лизинговые платежи;

- арендные платежи за землю;

- налоговые и прочие отчисления, признающиеся по ОПБУ США в качестве налоговых (например, обязательные страховые взносы) (табл. 20).

Схема формирования показателя представлена на рис. 9.

Состав затрат, относимых к показателю «Общие и административные расходы» с учетом соответствия расходов вышеназванным критериям, приведен ниже. Знак «+» означает, что расходы включаются в показатель, «-» расходы не включаются в показатель).

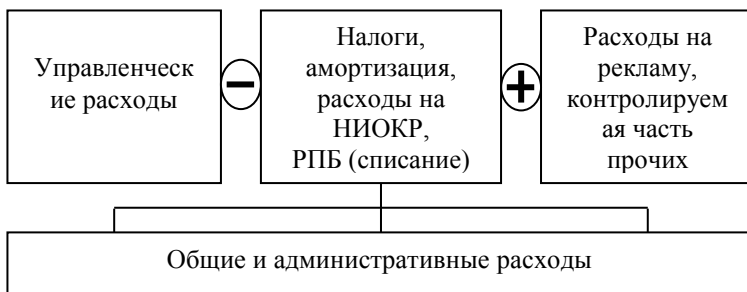


Рис. 9. Показатель «Общие и административные расходы»

Таблица 20

Определение состава затрат показателя «Общие и административные расходы»

Наименование статей затрат	Сущность расхода	Контролируемость расхода	Соответствие ОПБУ США	Итого: включение в общие и административные расходы
1. Материальные затраты производственного характера	+	+	+	+
2. Амортизация	-	-	-	-
3. Расходы на оплату труда адм.-управл. персонала	+	+	+	+

Наименование статей затрат	Сущность расхода	Контролируемость расхода	Соответствие ОПБУ США	Итого: включение в общие и административные расходы
4. Налоги, сборы, отчисления, госпошлины	-	-	-	-
5. Работы и услуги сторонних организаций, вт.ч:				
5.1 Услуги по ремонту	+	+	+	+
5.2 Транспортные услуги	+	+	+	+
5.3. Лизинговые платежи	+	-	+	-
5.4. Аренда	+	+	+	+
5.5. Услуги по рекламе (вт.ч. Из Коммерческих расходов)	+	+	+	+
5.6. Страховые платежи (ДМС и т.п.)	+	+	+	+
5.7. Подготовка кадров	+	+	+	+
6. Представительские расходы	+	+	+	+
7. Услуги кредитных организаций (вт.ч. из прочих расходов)	+	+	+	+

Продолжение табл. 20

Наименование статей затрат	Сущность расхода	Контролируемость расхода	Соответствие ОПБУ США	Итого: включение в общие и административные расходы
8. Расходы на НИОКР (списание)	+	-	+	-
9. Расходы будущих периодов (списание)	+	-	+	-
10. Расходы по продаже (себестоимость реализованных активов и расходы, связанные с реализацией)	+	-	-	-
11. Расходы от операций по купле-продаже валюты и отрицательная курсовая разница, полученная от переоценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	+	-	-	-

Продолжение табл. 20

Наименование статей затрат	Сущность расхода	Контролируемость расхода	Соответствие ОПБУ США	Итого: включение в общие и административные расходы
12. Расходы на создание резерва (по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей)	+	+	+	+
13. Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию	+	-	+	-
14. Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов	-	+	+	-

Продолжение табл. 20

Наименование статей затрат	Сущность расхода	Контролируемость расхода	Соответствие ОПБУ США	Итого: включение в общие и административные расходы
15. Стоимость списания, ликвидации и прочего выбытия основных средств, незаверш. строительства и других внеоборотных активов (кроме продаж)	+	-	-	-
16. Безвозмездная финансовая помощь и благотворительность	+	+	+	+
17. Выплаты социального характера работникам списочного состава (материальная помощь, премии, пособия, путевки, обучение и другие услуги)	+	+	+	+

Окончание табл. 20

Наименование статей затрат	Сущность расхода	Контролируемость расхода	Соответствие ОПБУ США	Итого: включение в общие и административные расходы
18. Содержание ЖКХ, соцкульт-сферы, проведение различных соц.-культурных мероприятий, включая работы, не давшие положительного результата	+	+	+	+
19. Расходы по возмещению ущерба; недостачи/ излишки по результатам инвентаризации; хищения	+	+	-	-
20. Штрафы, пени и иные санкции за наруш. догов. обяз.	+	+ -	-	-
21. Другие расходы (прочие расходы общего и административного характера, не учтенные в остальных статьях)	+	+	+	+

Как было показано в предыдущем разделе, планирование и сбор фактических значений затрат в организациях группы «ЛУКОЙЛ» должно осуществляться по экономическим объектам - местам возникновения затрат (МВЗ).

Для целей разработки методики формирования и использования показателя "Общие и административные расходы" авторами произведена дополнительная группировка МВЗ – «Общие и административные МВЗ». В «Общие и административные МВЗ» включаются общехозяйственные МВЗ и часть прочих МВЗ (соцкультсфера).

Состав общехозяйственных МВЗ, учитываемых при формировании показателя «Общие и административные расходы», определяется в зависимости от особенностей функционирования конкретной организации. С учетом особенностей НПО, рассмотренных ранее, «Общие и административные МВЗ» для данных организаций должны формироваться на основе следующей базы:

- аппарат управления НПО;
- аппарат управления обособленного подразделения;
- прочих подразделений (соцкультсфера).

Планирование показателя «Общие и административные расходы» по статьям затрат необходимо осуществлять следующими методами:

• *нормативный*. При нормативном методе планирование осуществляется на основании установленных для организаций группы «ЛУКОЙЛ» норм (например, норма расхода ресурсов на единицу произведенной продукции, норма срока службы или другие нормы и нормативы каких-либо расходов, принятых в Организации «ЛУКОЙЛ»);

• *статистический*. При статистическом методе планирование ведется на базе статистических данных о затратах за предыдущие несколько лет, но не менее трех. Частным случаем статистического метода является метод планирования по базовому периоду, при

котором планируемые показатели рассчитываются исходя из базы. Данные по периоду, принятому за базовый с корректировкой на индекс, отражают планируемые изменения во внешней и/или внутренней среде (например, индексы сценарных условий);

- *метод прямого счета*. При методе прямого счета планирование осуществляется в следующем порядке в зависимости от вида ресурса:

- по внешним ресурсам (закупаемым на стороне) - на основе заключенных договоров или/и прочих соглашений,

- по внутренним ресурсам (производимыми собственными подразделениями организации) - на основе объемов продукции (работ, услуг) и цен на единицу продукции (работ, услуг), определенных в процессе калькулирования плановой себестоимости продукции организации;

- *экспертный*. При экспертном методе планирование базируется на экспертной оценке значений статей затрат.

В приложении 10 приведены рекомендуемые методы планирования по соответствующим статьям затрат, включаемых в показатель «Общие и административные расходы».

Авторами предложен порядок сбора фактических значений данных по рассматриваемому показателю. Для этого рекомендуем использовать следующие учетные данные:

- по расходам, связанным с управлением организацией (содержание управленческого и общехозяйственного персонала; содержание/аренда основных средств общехозяйственного назначения; расходы по информационным, аудиторским, консультационным и т.п. услугам; другие аналогичные расходы на содержание), данные счета 26 «Общехозяйственные расходы»;

- по расходам на услуги по рекламе данные счета 44 «Расходы на продажу» в части данных расходов.

- по расходам, связанным с поддержанием социальной роли организации, данные счета 91 «Прочие доходы и расходы» в части данных расходов.

Рассмотрим влияние изменения содержания показателя на структуру расходов до и после внедрения по предприятиям группы "ЛУКОЙЛ" (табл.21).

Таблица 21

Влияние изменения содержания показателя на структуру расходов до и после внедрения (в млн. долл. США)

Сумма	Производственные расходы	Коммерческие расходы	Управленческие расходы	Общие и административные расходы	Прочие расходы	Налоги, амортизация, НИОКР
До внедрения показателя	59 837	6 150	1 625	–	1 121	190
После внедрения показателя	59 837	6 018	–	2 303	575	190

Завершающим этапом любого учетного и планового процесса является составление отчетности. Поэтому представление плановой и фактической информации по показателю «Общие и административные расходы» необходимо организовать в виде соответствующей формы отчетности.

Как было отмечено ранее, расходы, входящие в состав показателя «Общие и административные расходы», можно разделить на следующие группы:

- расходы, связанные с управлением организацией;
- расходы по рекламе (непрямая реклама);
- расходы, связанные с поддержанием социальной роли организации;
- прочие расходы общеадминистративного характера, связанные с обеспечением деятельности организации в целом.

Перечень статей расходов, связанных с управлением организацией, необходимо отражать в форме **«Управленческие расходы»**. В указанной форме расходы необходимо группировать по элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и пр.), в связи с этим состав показателя «Общие и административные расходы» в части расходов, связанных с управлением организацией, также будет определяться в разрезе элементов затрат.

Расходы по рекламе должны отражаться отдельной статьей в формах **«Управленческие расходы»** и **«Коммерческие расходы»** и в состав показателя «Общие и административные расходы» войдут отдельной статьей в части расходов по непрямой рекламе.

Расходы, связанные с поддержанием социальной роли организаций, и прочие расходы общеадминистративного характера, связанные с обеспечением деятельности организации в целом, должны отражаться в форме **«Прочие доходы и расходы»**. В данной форме затраты будут представлены постатейно, и в состав показателя «Общие и административные расходы» они также войдут постатейно.

Таким образом, состав затрат показателя «Общие и административные расходы» определяется составом статей форм «Управленческие расходы», «Коммерческие расходы» и «Прочие доходы и расходы», за исключением статей, не соответствующих критериям. Форма отчетности приведена в приложении 11.

Таким образом, целью разработки методики расчета показателя «Общие и административные расходы» явилось обеспечение единства принципов и подходов к планированию и учету расходов в организациях группы «ЛУКОЙЛ».

Предложенная методика направлена на решение следующих задач:

- установление общих принципов и подходов к определению содержания показателя «Общие и административные расходы» для всех организаций группы «ЛУКОЙЛ»;
- определение общего порядка планирования показателя «Общие и административные расходы»;
- определение общего порядка сбора фактических данных по показателю «Общие и административные расходы».

Выводы к главе II

Установлено, что в бухгалтерском учёте предприятий НПО информация о величине затрат формируется путём регистрации и обработки первичных документов на счёте 44 «Расходы на продажу» в разрезе по филиалам. При этом величина общехозяйственных, производственных, транспортно-заготовительных расходов отдельно не выделяется.

Исходя из сказанного, а также имея в виду, что учетная система затрат предприятия должна обслуживать комплекс соответствующих управленческих целей, авторами определены принципы, которым должна соответствовать эффективная система:

- экономичности (значительного превышения доходов от ее эксплуатации над ее расходами, связанными с созданием и внедрением);
- полноты (информация, касающаяся любой учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными);
- рациональности (определение методов группировки данных, их учета, а также внедрения метода расчета затрат по видам деятельности продукции обусловлено необходимостью выбора наиболее приемлемого варианта, по которому будет организован

управленческий учет).

По выявленным местам возникновения затрат авторами предложена классификация МВЗ по следующим признакам:

- по степени участия в производственном процессе;
- по типу объекта;
- по степени участия в алгоритме распределения расходов.

Особенности функционирования предприятий НПО определяют существование различных по экономическому содержанию и назначению расходов. Применительно к предприятиям НПО авторами предлагается классификация затрат по следующим признакам:

- по местам возникновения;
- по видам деятельности;
- по способу отнесения на вид деятельности;
- по способу отнесения на МВЗ.

Для осуществления единообразного ведения учета расходов на предприятиях НПО авторами предложен перечень статей расходов, осуществляемых в рамках обычных видов деятельности. Этот перечень расходов должен стать основополагающим для первичного отнесения расходов к составу затрат для всех предприятий НПО.

Группировка затрат по МВЗ должна также осуществляться по единым принципам. Это достигается путем обеспечения возможностей отнесения мест затрат на конкретные, заранее определенные счета учета расходов в финансовом учете. Поэтому авторами предложен алгоритм закрепления мест возникновения затрат за аналитическими счетами, который не только позволит использовать управляемый поток информации, но и значительно упростит учет в целом.

В рамках производственных, коммерческих, управленческих и транспортно-заготовительных расходов выделены группы расходов.

Обособление затрат по целевому назначению в соответствии с местом возникновения, а также выделение расходов по группам будет иметь особое значение для получения более точных результатов

калькуляционных расчетов путем установления расходам соответствующей базы распределения.

Поскольку система учета создается как неотъемлемый элемент общей системы управления компанией, обязательным условием ее совершенствования считается четко прописанная и утвержденная организационная структура, которая дает представления об основных направлениях деятельности, соотношении уровней управления и функциональных областей предприятия. 9,1 % ответивших на вопросы анкеты подтвердили участие сотрудников всех звеньев в рамках своей компетенции в управленческом процессе, 84,2 % респондентов высказали неудовлетворенность в имеющемся разделении труда при организации системы управленческого учета. Данная проблема решена путем привлечения части сотрудников планово-экономических отделов, хорошо знающих специфику предприятия, обладающих достаточным опытом и знаниями, в систему управленческого учета затрат.

Таким образом, предложенный вариант организации и ведения учета затрат в целях управленческого учета в виде интегрированной системы учета затрат обеспечивает большую динамичность учета, его приспособляемость к изменяющимся внутренним и внешним условиям. Организация учета и контроля затрат путем введения аналитических счетов и мест возникновения затрат позволяет активно управлять процессом формирования фактических расходов, создает предпосылки для повышения ответственности не только за количественные, но и за качественные показатели деятельности. Одновременно сохраняется единство счетов системы и подходов к оценке затрат на предприятии.

Для обеспечения точности калькуляционных расчетов авторами предложена уникальная методика определения расходов по видам деятельности и МВЗ. Для проведения калькуляционных расчетов выбраны объекты калькулирования; период, за который проводятся расчеты; базы для распределения расходов, определен и

обоснован порядок отнесения расходов по МВЗ, видам деятельности и счетам бухгалтерского учета.

Установлен показатель «Общие и административные расходы», позволяющий контролировать расходы непроизводственного характера. Критерии отнесения расходов к показателю следующие:

- сущность расхода;
- контролируемость показателя;
- соответствие ОПБУ США.

Согласно первому критерию определена сущность расходов, относимых к показателю:

- расходы по обеспечению деятельности организации;
- расходы непроизводственного характера;
- расходы текущего периода;
- расходы, которые невозможно напрямую отнести на единицу произведенной продукции.

Согласно второму критерию все расходы делятся на контролируемые и неконтролируемые. К неконтролируемым можно отнести расходы, величина которых регулируется на уровне государственного и регионального нормативного законодательства (арендная плата за землю, налоги, страховые платежи и др.), или ранее принятыми управленческими решениями (амортизация). Все остальные расходы являются контролируемыми.

Согласно третьему критерию в соответствии с ОПБУ США «Общие и административные расходы» - это все расходы периода непроизводственного характера, не относимые на единицу произведенной продукции.

Если выполняются все три критерия отнесения расходов к показателю, то расходы следует включить в показатель «Общие и административные расходы».

Также определены единые методы планирования расходов, включаемых в данный показатель (нормативный, статистический,

экспертный и метод прямого счета), определен единый порядок сбора фактических значений и предложена форма отчетности «Общие и административные расходы» для всех предприятий НПО.

Глава 3. Развитие использования инструментария управленческого учета

3.1. Внедрение автоматизированной системы управленческого учета, построенной на OLAP-технологиях

Проведенный авторами анализ ответов на опрос в разделе 1.3. показал, что современной и актуальной задачей для предприятий НПО является построение единой автоматизированной системы управления, удовлетворяющей потребности различных пользователей для реализации процессов планирования, анализа, учета, контроля и принятия управленческих решений. Цель существования такой системы - обеспечить руководителей и работников предприятия комплексной и качественной информацией для принятия и контроля исполнения управленческих решений.

В 1993 г. Эдгаром Коддом была описана Концепция OLAP. В 1995 г. на основе требований, изложенных Коддом, был сформулирован так называемый тест FASMI (Fast Analysis of Shared Multidimensional Information — быстрый анализ разделяемой многомерной информации), включающий следующие требования к приложениям для многомерного анализа:

- предоставление пользователю результатов анализа за приемлемое время (обычно не более 5 с), пусть даже ценой менее детального анализа;
- возможность осуществления любого логического и статистического анализа, характерного для данного приложения, и его сохранения в доступном для конечного пользователя виде;

- многопользовательский доступ к данным с поддержкой соответствующих механизмов блокировок и средств авторизованного доступа;

- многомерное концептуальное представление данных, включая полную поддержку для иерархий и множественных иерархий — ключевое требование OLAP;

- возможность обращаться к любой нужной информации независимо от ее объема и места хранения.

Потребности управления предприятием приводят к необходимости

анализировать большие срезы данных как во времени, так и по тематике. Более того, принять любое управленческое решение невозможно, не обладая необходимой для этого информацией, обычно количественной. Электронные таблицы и реляционные базы данных адекватно обрабатывают массивы данных, которые имеют незначительное число измерений, но они не полностью отвечают требованиям углубленного анализа данных. Решение же состоит в том, чтобы использовать технологию, которая предусматривает поддержку полного спектра средств многомерного моделирования данных. Ответом на поставленную задачу явилась разработка автоматизированной системы Метаплан (MetaPlan), технологически построенной на базе OLAP-процессора.

Предложенная авторами аналитическая система успешно внедрена в промышленную эксплуатацию на некоторых предприятиях НПО, в частности, в ООО «ЛУКОЙЛ-Пермнефтепродукт».

Рассмотрим более подробно возможности данной системы в системе управленческого учета для предприятий НПО.

Программа Метаплан в рамках управленческого учета для предприятий НПО осуществляет следующие функции:

- анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- планирование данных;
- распределение расходов.

Как было отмечено ранее, технологически Метаплан построен на базе OLAP-процессора, который позволяет отображать информацию из хранилища данных. Хранилище данных, ХД (DataWarehouse, DW) — информация, получаемая из различных источников и накапливаемая в течение продолжительного промежутка времени и отражающая основные или наиболее значимые направления деятельности предприятия, а также средства хранения этой информации и обеспечения доступа к ней.

Для осуществления своих функций хранилище данных программы Метаплан необходимо организовать из витрин данных.

Витрины данных (Data Marts), как и хранилища, представляют собой структурированные информационные массивы, но отличие состоит в том, что витрины в еще большей степени являются предметно-ориентированными. Как правило, витрина содержит информацию, относящуюся к какому-либо определенному направлению деятельности организации. Поэтому информация в витрине данных хранится в специальном виде, наиболее подходящем для решения конкретных аналитических задач или обработки запросов определенной группы аналитиков. В нашем случае витрина представляет собой часть хранилища, оптимизированная для запросов пользователей к данным конкретной предметной области: «Продажи», «Затраты», «Результаты», «Товарный баланс». Каждая витрина данных содержит измерения и меры.

Измерение (Dimension) — понятие предметной области, на основании которой анализируются меры. Каждое измерение может иметь иерархическую структуру уровней. Например, измерение «время» может включать уровни: год, квартал, месяц, число.

Мера или показатель (Measure) — параметры предметной области, служащие предметом анализа.

Ниже авторами предложены измерения и меры в предметно-ориентированных витринах данных программы Метаплан (табл.22).

Измерения и меры в витринах в системе Метаплан

Название витрины	Измерения	Меры
Продажи (факт)	<ul style="list-style-type: none"> - канал реализации (оптовый, розничный), - подразделение, - продукт, - итог, - регион, - вид деятельности, - тип продукта (наливные, фасованные), - получатель, - потребитель, - плательщик, - поставщик, - период года (месяц, квартал, полугодие, год), - договор продажи 	<ul style="list-style-type: none"> - объем, - выручка с налогами, выручка без налогов, - НДС в выручке, - покупная стоимость с налогами, покупная стоимость без налогов, - НДС в покупной стоимости, - акциз, - цена продажи, цена продажи без налогов, - цена покупки, цена покупки без налогов, - наценка, - среднесуточная реализация, - валовый доход с налогами и без
Затраты (факт)	<ul style="list-style-type: none"> - полугодие, год), - подразделение, - подразделение источник, - подразделение-назначение, - показатель распределения, - тип подразделения назначения, - тип подразделения источника, 	<ul style="list-style-type: none"> - база распределения, - косвенные издержки, - затраты прямые (по МВЗ) - затраты распределенные по

Название витрины	Измерения	Меры
	<ul style="list-style-type: none"> - группа затрат, - затраты в рублях и натуральных показателях; - единица измерения; - статьи издержек 	<ul style="list-style-type: none"> - видам деятельности (по МВЗ) - издержки всего, - показатель распределения, - издержки распределенные, - коммерческие расходы по реализации мелким оптом в р./т - коммерческие расходы по реализации в розницу в р./т - доля статьи затрат в общих затратах - доля статьи затрат в объеме продаж
Результаты (факт)	<ul style="list-style-type: none"> - период, - группа затрат, - статьи издержек, - вид показа - теля, - итог, - вид деятельности, - тип продукта, показатель распределения, - подразделение-источник, 	<ul style="list-style-type: none"> - сумма косвенных издержек, - сумма прямых издержек, - издержки распределенные, - объем продаж, - выручка без налогов,

Название витрины	Измерения	Меры
	<ul style="list-style-type: none"> - подразделение-назначение, - тип источника, - тип подразделения 	<ul style="list-style-type: none"> - прибыль, - рентабельность, - результат от реализации по прямым затратам, - результат от реализации по перераспределенным затратам в резерве видов деятельности, - результат по реализации на тонну
Товарный баланс (факт)	<ul style="list-style-type: none"> - подразделение, - продукт, - статья баланса, - регион, - период года, - канал реализации, - вид показателя, - тип продукта, - поставщик, - договор поставки, - собственность 	<ul style="list-style-type: none"> - вес, - объем, - стоимость, - акциз, - НДС, - коэффициент оборачиваемости, период оборота

В зависимости от осуществляемых пользователями функций необходимо распределить права доступа в программу:

1. Администратор:

- администрирование доступа, назначение ролей пользователям;

2. Пользователь:

- только чтение,
- ввод и чтение информации.

Кроме того, эти роли делятся по уровням доступа: "Центральный аппарат управления (ЦАУ) - Филиал". Пользователи ЦАУ имеют доступ ко всей информации, в то время как пользователи Филиала только к информации по своему филиалу. Также созданы подроли, которые ограничивают предметную область в соответствии с представленными в программе витринами.

Благодаря средствам визуализации OLAP в витринах данных пользователи могут создавать интерактивные нестандартные представления в разрезах, настраиваемых аналитиком.

Представление – это интерактивный аналитический отчет, который позволяет, в зависимости от потребности пользователя, просматривать агрегированную или детализированную информацию, различные срезы данных, производить сравнение плановых и фактических показателей, рассчитывать отклонения, выявлять причинно-следственные связи.

Создаваемый пользователем отчет системы будет представлять собой таблицу или диаграмму.

Данные таблицы будут содержать срезы, настраиваемые визуально. Визуальный компонент будет состоять из нескольких сервисных панелей («Фильтр», «Строки», «Столбцы», «Селектор», «Настройка» и др.) и непосредственно таблицы данных. Панель «Фильтр» позволяет выбирать конкретный срез данных, «Селектор» позволяет внутри среза ограничить выбор показателей, «Столбцы» и «Строки» позволяют детализировать или агрегировать выбранный срез

данных, панель «Настройка» позволяет настроить отображение многомерного набора данных по строкам и столбцам (рис. 10).

Функции, поддерживаемые интерфейсом, для работы в витринах данных:

- развертывание значений измерений;
- отбор данных для анализа;
- интерактивная настройка отображения информации;
- выбор среза данных;
- моделирование;
- экспорт в другие системы (например, в Excel).

The screenshot shows an analytical system interface with the following components:

- Filter Panel (Панель «Фильтр»):** Located at the top left, it includes dropdown menus for 'Месяц' (Month), 'Объем' (Volume), 'Канал' (Channel), 'Период' (Period), 'Подразделение' (Department), 'Периоднегеопродукт' (Period-geo-product), 'Вид показателя' (Indicator type), 'Факт' (Fact), and 'Итого' (Total).
- Columns Panel (Панель «Столбцы»):** Located at the top right, it allows for column selection.
- Selection Panel (Панель отбора):** Located in the middle left, it lists various product categories like 'Нефтепродукты', 'Бизнесы', 'Газопродукты', etc., with checkboxes for selection.
- Rows Panel (Панель «Строки»):** Located in the middle right, it allows for row selection.
- Settings Panel (Панель настройки):** Located at the bottom right, it provides options for 'Фильтр' (Filter), 'Столбцы' (Columns), 'Строки' (Rows), 'Период' (Period), 'Вид показателя' (Indicator type), 'Итого' (Total), 'Продукт' (Product), and 'Страницы' (Pages).
- Table of values (Таблица значений):** The main data table in the center, displaying a grid of values for various products across different periods and channels.

	2002	Кв 2002				2002		
		Кв 1 2002	Кв 2 2002	Кв 3 2002	Кв 4 2002	Октябрь 2002	Ноябрь 2002	Декабрь 2002
Выручка без налогов	1 471 113,882	308 721,873	380 071,221	470 268,890	312 051,899	104 638,412	88 394,592	113 018,895
НДС в выручке	388 429,300	76 526,597	118 457,720	107 107,919	68 336,725	28 468,036	23 629,382	34 228,306
НП в выручке	88 587,135	14 324,198	31 667,139	38 101,773	4 604,025	3 368,411	1 054,682	180,752
Погруженная стоимость без НДС в погнутки	125 895,011	14 720,938	35 382,342	42 872,398	33 019,332	12 673,013	11 699,059	8 687,259
Выручка	418,081	67,540	79,223	113,053	158,265	37,389	55,416	65,460
Погруженная стоимость	54 536,426	30 861,881	8 560,675	13 429,282	1 684,588	503,727	567,162	613,899
Валовый доход без налогов	206 222,653	64 434,851	32 929,489	26 963,281	81 895,235	21 197,859	22 195,545	38 901,821
Валовый доход	5 807,512		1 108,008	4 040,115	659,389		10,816	168,573
Цена продажи	563,313	13 774,095	14 886,426	16 145,510	12 457,282	4 108	3 526,315	4 179,959
Цена продажи без налогов	8 148,898	1 331,925	409,974	2 076,284	2 271,675	4 177	823,462	709,736
Цена покупки	143 888,384	25 147,477	34 126,258	57 995,233	26 629,405	9 685	6 443,662	10 954,078
Цена покупки без налогов	100,894	14,072	14,415	28,705	26,703	8	6,880	10,005
Налеска	269 708,228		88 634,243	143 870,787	58 703,040	19 181	18 432,746	21 108,247
			1415,310	17 524,543	3 606,246	3		

Рис. 10. Интерфейс системы

Система будет поддерживать многодокументный интерфейс, каждый открываемый или вновь созданный файл будет отображаться в отдельном окне с заголовком, соответствующим имени этого файла.

Пользователь может выполнять действия в системе путем выбора пунктов меню однократным щелчком мыши или с помощью клавиатуры. Наиболее часто употребляемым действиям сопоставлены значки, которые вынесены на панель инструментов. При наведении указателя мыши на значок панели инструментов выдается подсказка, описывающая действие, совершаемое при нажатии левой клавиши мыши на этом значке.

Также представление может быть настроено в виде диаграммы, поддерживается совмещенный тип в виде таблицы с диаграммой, расположенных вертикально либо горизонтально (рис. 11).

Диаграммы используются как дополнительное представление среза многомерных данных. Переключение вида представления возможно как для нового, так и для уже существующего представления. Диаграммы также являются интерактивным представлением данных. Совмещенное представление позволяет при скрытии, раскрытии показателей в таблице данных просматривать соответствующее синхронное обновление диаграммы. Вид диаграммы по умолчанию – гистограмма, дополнительно возможны еще несколько типов диаграмм (рис. 12.).

Большинство из этих диаграмм можно отобразить в трехмерном виде (рис. 13).

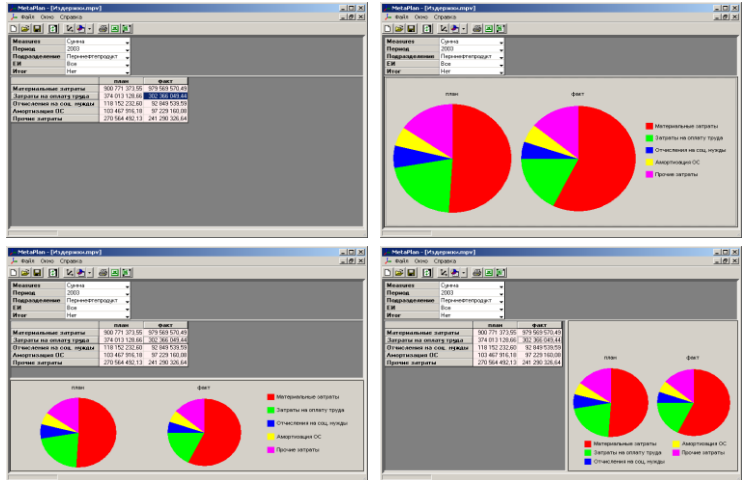


Рис. 11. Форматы представлений

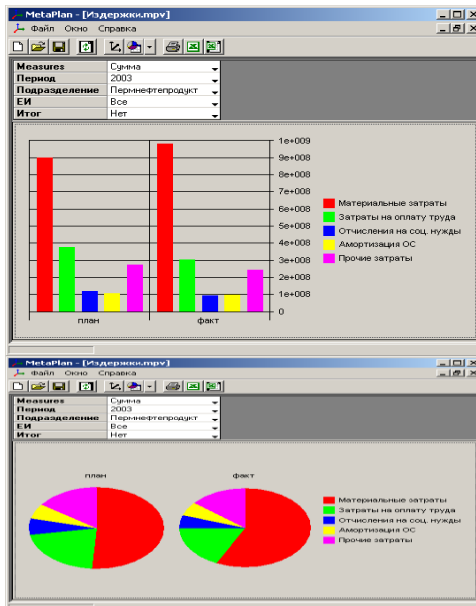


Рис.12 Виды диаграмм в программе Метаплан

Диаграммы являются средством наглядного представления данных и облегчают выполнение сравнений, выявление закономерностей и тенденций данных. Например, вместо анализа нескольких столбцов чисел в таблице можно, взглянув на диаграмму, узнать, падают или растут объемы продаж по кварталам или как действительные объемы продаж соотносятся с планируемыми. Диаграмма связана с данными, на основе которых она создана, и обновляется автоматически при изменении данных.

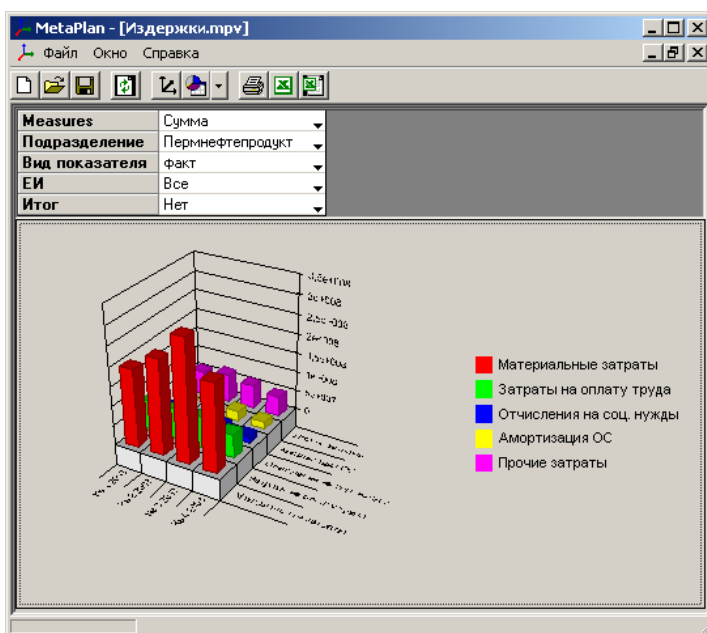


Рис. 13. Трехмерная гистограмма

Как уже было отмечено, система поддерживает гибкий интерфейс с Microsoft Excel. Каждый отчет системы может быть представлен в виде рабочей книги Microsoft Excel. Это удобно, так как Excel является привычным инструментом для управленческого персонала, кроме того, отчеты, экспортированные в Excel, можно

пересылать пользователям, у которых нет доступа или не установлена система Метаплан. На рис.14 представлено исходное представление и его вид в Microsoft Excel.

Все вышеперечисленные возможности аналитической системы Метаплан в рамках управленческого учета позволяют пользователям наглядно, быстро и качественно осуществлять функции анализа, планирования, распределения расходов. Рассмотрим эти функции применительно к предприятиям НПО более подробно.

Предложенная авторами *функция анализа* предназначена обеспечить пользователей информацией о фактическом исполнении бюджетов, позволяет проанализировать разные стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия, рассчитать ключевые показатели деятельности (табл.23).

	план	Факт
Затраты	1 766 482 289,12	1 714 379 552,40
Материальные затраты	900 771 373,55	880 381 112,47
Затраты на оплату труда	374 013 128,66	302 366 049,44
Отчисления на соц. нужды	118 152 232,60	92 849 539,58
Амортизация ОС	103 467 916,18	97 229 160,08
Прочие затраты	270 564 492,13	241 553 690,82

	план	Факт
Затраты	1 766 482 289,12	1 714 379 552,40
Материальные затраты	900 771 373,55	880 381 112,47
Затраты на оплату труда	374 013 128,66	302 366 049,44
Отчисления на соц. нужды	118 152 232,60	92 849 539,58
Амортизация ОС	103 467 916,18	97 229 160,08
Прочие затраты	270 564 492,13	241 553 690,82

Рис. 14. Представление данных в MetaPlan и его отображение в Microsoft Excel

Таблица 23

Направления анализа финансово-хозяйственной деятельности НПО
предприятия, выполняемого с помощью программы Метаплан

Направления анализа	Сущность анализа	Составляющие анализа
Бюджетный анализ	Под бюджетным анализом понимается сопоставление плана и факта в различных витринах данных, вычисление относительных и абсолютных отклонений, т.е. подведение итогов по исполнению бюджетов. Кроме того, бюджетный анализ предусматривает анализ сформированных планов еще на этапе их утверждения	<ul style="list-style-type: none"> • анализ исполнения бюджета продаж нефтепродуктов; • анализ исполнения бюджета движения запасов; анализ исполнения бюджета затрат
Управленческий анализ	Управленческий анализ подразумевает расчет ключевых показателей деятельности (КПД) предприятия. Анализ причин и тенденций в деятельности предприятия пользователь проводит на основе КПД, рассчитанных модулем	<ul style="list-style-type: none"> • расчет среднесуточной реализации; • расчет оборачиваемости товарных запасов, расчет периода оборота; • расчет фактических коммерческих расходов на 1 т реализации мелким оптом и розницей

Направления анализа	Сущность анализа	Составляющие анализа
Маркетинговый анализ	Для поддержки данного вида анализа предметно-ориентированное хранилище данных содержит расширение, позволяющее пользователям просматривать информацию о продажах в разрезе Получатель / Потребитель / Плательщик	<ul style="list-style-type: none"> • анализ продаж; • анализ розничной реализации
Экономический анализ	Под экономическим анализом понимается определение эффективности осуществления хозяйственной деятельности по тем или иным структурным подразделениям предприятия	<ul style="list-style-type: none"> • расчет фактического результата от реализации ; • анализ структуры затрат; • распределение затрат по МВЗ

Комбинируя интерфейсные функции с предметной информацией, пользователь может осуществлять приведенные направления анализа на основе представленных витрин. Ниже представлена разработанная авторами структура предметно-

ориентированного хранилища для проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности НПО с помощью программы Метаплан (табл. 24).

Таблица 24

Структура предметно-ориентированного хранилища для осуществления функции анализа финансово-хозяйственной деятельности

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Анализ исполнения бюджета продаж нефтепродуктов	в оперативном режиме возможность формирования нерегламентированных отчетов, содержащих сопоставление плана и факта по продажам и расчет отклонения	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • поставщик • нефтепродукт/товар/услуга • целевой регион сбыва	<ul style="list-style-type: none"> • отклонение факта от плана абс. • отклонение факта от плана, % • факт • план • объем продаж • выручка • НДС в выручке, • покупная стоимость • НДС в покупной стоимости • акциз в покупной стоимости • валовый доход • средняя цена реализации • средняя цена приобретения • средняя наценка

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Анализ исполнения бюджета движения запасов	В оперативном режиме возможность формирования нерегламентированных отчетов, содержащих сопоставление плана и факта по статьям товарного баланса и расчет отклонения	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • поставщик • нефтепродукт • целевой регион сбыта • статья товарного баланса 	<ul style="list-style-type: none"> • отклонение факта от плана абс. • отклонение факта от плана, % • факт • план • объем в тн по статье товарного баланса (остатки, приход, расход) • учетная стоимость в рублях по статье товарного баланса • расчетные остатки на конец периода
Анализ исполнения бюджета затрат	В оперативном режиме возможность формирования нерегламентированных отчетов, содержащих сопоставление плана и факта по статьям бюджета затрат (смета затрат) в стоимостном и количественном выражении, а также расчет соответствующего отклонения	<ul style="list-style-type: none"> • период • подразделение • тип подразделения • статья затрат • группа затрат • единица измерения • контрагент • натуральный показатель затрат • стоимостной показатель затрат 	<ul style="list-style-type: none"> • факт, факт аналогичного периода прошлого года • план, план предыдущего периода прошлого года • отклонение факта от плана абс. • отклонение факта от плана, % • отклонение факта от факта предыдущего периода абс.

Продолжение табл. 24

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
			<ul style="list-style-type: none"> • отклонение факта от факта предыдущего периода, % • затраты в руб. и натуральных показателях, по статье затрат • затраты по контрагенту в руб. и натуральных показателях, по статье затрат
Расчет среднесуточной реализации	Среднесуточная реализация является важным КПД НПО. Расчет среднесуточной реализации выполняется по фактическим и плановым данным. Таким образом, имеется возможность проверки бюджета продаж на соответствие индикативным КПД	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • нефтепродукт/товар/услуга • целевой регион сбыта • время суток • период года 	<ul style="list-style-type: none"> • объем среднесуточной реализации, • количество отработанных дней подразделением в выбранном периоде

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
	Фактический рассчитанный КПД позволяет вырабатывать управленческие по перспективам развития сети АЗС		
Расчет оборачиваемости товарных запасов, расчет периода оборота	Коэффициент оборачиваемости является КПД НПО и показывает, насколько эффективно осуществляется управление запасами нефтепродуктов Расчет оборачиваемости выполняется как по фактическим, так и по плановым данным. Таким образом, имеется возможность проверки бюджета запасов на соответствие заданным НК параметрам	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • нефтепродукт • целевой регион сбыта	<ul style="list-style-type: none"> • коэффициент оборачиваемости • период оборота

Продолжение табл. 24

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
<p>Расчет фактических коммерческих расходов на одну тонну реализации мелким оптом и розницей</p>	<p>Показатель коммерческих расходов на тонну реализации мелким оптом и розницей является важной составляющей КПД. Основой расчёта показателя являются производственные и коммерческие затраты</p>	<ul style="list-style-type: none"> • период • подразделение • тип подразделения • тип источника • статья затрат • группа затрат • вид деятельности • канал сбыта 	<ul style="list-style-type: none"> • коммерческие расходы по реализации мелким оптом в рублях и р./т • коммерческие расходы по реализации в розницу в рублях и в р./т • объем реализации, т
	<p>Расчет показателя выполняется по фактическим данным. Таким образом, имеется возможность сопоставления фактической величины показателя аналогичному показателю за соответствующий период прошлого года</p>		

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Анализ продаж	Анализ продаж – один из традиционных и широко востребованных видов анализа. Для проведения анализа продаж система поддерживает витрину данных «Продажи», которая имеет традиционную для таких систем архитектуру	<ul style="list-style-type: none"> • период • год • квартал • месяц • период года • подразделение • вид показателя • канал сбыта • поставщик • договор продажи • получатель • регион получателя • предприятие получатель • плательщик • регион плательщика • предприятие плательщик • потребитель, • регион потребителя • предприятие потребитель • нефтепродукт/товар/услуга • целевой регион сбыта 	<ul style="list-style-type: none"> • объем продаж, тн • выручка, р. • НДС в выручке р., Покупная стоимость, р, • НДС в покупной стоимости, р • акциз • валовый доход • валовый доход без налогов • средневзвешенная цена покупки за период • средневзвешенная цена продажи за период • абсолютная наценка • наценка, % • среднесуточная реализация

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Анализ розничной реализации	Специфический вид анализа, для него в хранилище предусматривается выделение отдельной витрины данных. Информация в хранилище позволяет запрашивать данные о розничной реализации: способ оплаты и время операции, число чеков. Данный вид информации является специфичным для розничной реализации и требует ведения отдельной модели данных.	<ul style="list-style-type: none"> • период, • год, • квартал, • месяц, • период года, • подразделение, • вид показателя, • способ оплаты, • время, • часы, • минуты, • нефтепродукт/товар/услуга 	<ul style="list-style-type: none"> • объем продаж, тн • выручка, р • НДС в выручке, р • число продаж, • отработано дней, • среднесуточная реализация
Расчет фактического результата от реализации	Результат от реализации является одним из ключевых экономических	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • тип подразделения 	<ul style="list-style-type: none"> • количество, тн • выручка с налогами • налоги (НДС), выручка без

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
	показателей, который отражает эффективность осуществления хозяйственной деятельности тем или иным подразделением НПО. Расчёт показателя осуществляется как по прямым, так и по перераспределённым затратам	<ul style="list-style-type: none"> • тип источника • статья затрат • группа затрат • вид деятельности • целевой регион сбыта 	<p>налогов</p> <ul style="list-style-type: none"> • покупная стоимость без налогов • акциз • валовой доход (без налогов) • затраты прямые (по МВЗ) • затраты распределённые по видам деятельности (по МВЗ) • результат от реализации по прямым затратам • результат от реализации по перераспределённым затратам в разрезе видов деятельности • результат от реализации на тн • ранжирование объектов по результату от реализации по прямым и перераспределённым затратам

Направление анализа	Сущность анализа	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Анализ структуры затрат	данный анализ позволяет проанализировать структуру затрат, её отдельные элементы, выделить наиболее существенные статьи затрат и сосредоточиться на управлении именно этими затратами	<ul style="list-style-type: none"> • период • подразделение • вид показателя (план, факт) • тип источника • тип подразделения • статья затрат • группа затрат 	<ul style="list-style-type: none"> • доля статьи затрат в общих затратах • доля статьи затрат в объеме продаж

Основная задача функции «Планирование» - это планирование деятельности предприятия и проведение управленческих решений менеджмента НПО через набор планов.

С помощью программы Метаплан возможна реализация следующих горизонтов планирования:

- расчет значений статей по временному горизонту планирования (их пересчет за разные временные периоды);
- расчет значений статей по МВЗ (при планировании "сверху вниз" позволяет вычислить значение статьи для разных МВЗ на основании ее целевого значения, при этом применяются как весовые коэффициенты, так и справочники коэффициентов);
- статистические методы расчета для отражения в бюджете логики объемных операций, учета сезонных колебаний, розничных операций. Применение шаблонов расчета статей и настроек в виде языка формул;

- расчет одних значений статей на основании других;
- расчет значений статей по бюджетным документам и другой первичной информации;
- обеспечение процесса планирования "от достигнутого" — перенос значений статей с предыдущего периода, как планового, так и фактического, с использованием коэффициентов и без них;
- моделирование ситуаций "что, если". Пересчет исходного распределения значений статей на основании изменения одного из запланированных показателей;
- реализация технологии "скользящего бюджета", когда временной горизонт плана, равный кварталу, ежемесячно переносится на один месяц вперед по окончании очередного отчетного периода;
- выполнение агрегирования по всем измерениям и иерархиям бюджетных статей, валютам, контрагентам и т. д.;
- консолидации бюджетов МВЗ вплоть до бюджета всей организации.

Планирование значений показателей производится непосредственно путем заполнения выбранного среза данных. При этом используются описанные выше алгоритмы для перехода от сводных данных к детальным.

Все аналитические функции базируются на использовании вышеозначенных возможностей интерфейса системы.

Информация, которая является выходной, по отношению к модулю, будет представлять собой различные формы бюджетов НПО (табл.25).

С помощью программы Метаплан в оперативном режиме будет возможность формировать нерегламентированные отчеты. Для предприятий НПО наиболее актуальны отчеты, содержащие сопоставление плана и факта по продажам, затратам, товарным запасам и результатам. Для проведения расчета отклонения все представления дополнительно к основным параметрам должны содержать следующие реквизиты:

- факт, факт аналогичного периода прошлого года,
- план, план предыдущего периода прошлого года,
- отклонение факта от плана абс.,
- отклонение факта от плана, %,
- отклонение факта от факта предыдущего периода абс.,
- отклонение факта от факта предыдущего периода, %.

Таблица 25

Функция «Планирование» в информационно-аналитической системе «Метаплан»

Название бюджета	Сущность бюджета	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Бюджет продаж	Данная функция позволяет на базе прогноза продаж в бюджетном периоде осуществить планирование продаж в разрезе подразделения, продукт, поставщик. Бюджет продаж показывает помесечный и поквартальный объемы продаж по видам продукции и в целом по компании в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • поставщик • нефтепродукт/товар /услуга • целевой регион сбыта • объем • цена продажи 	<ul style="list-style-type: none"> • объем продаж • выручка • НДС Выручка • покупная стоимость • НДС покупной стоимости • акциз покупной стоимости • валовый доход
Бюджет движения запасов	Бюджет движения запасов является бюджетом, который объединяет в себе данные бюджета продаж и бюджета поставок, а также содержит данные бюджета завоза. Данная функция позволяет сбалансировать приход и расход продукции для	<ul style="list-style-type: none"> • период, • канал сбыта, • подразделение, • поставщик, • нефтепродукт. • целевой регион сбыта, • статья товарного баланса. 	<ul style="list-style-type: none"> • избыток/недостаток продукта для осуществления плана продаж • объем в тн по статье товарного баланса (остатки, приход, расход) • учетная стои-

Название бюджета	Сущность бюджета	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
	каждого подразделения, а также осуществлять планирование исходя из принципа создания минимально возможных запасов		мость в рублях по статье товарного баланса • расчетные остатки на конец периода
Бюджет прямых коммерческих затрат	Бюджет содержит информацию о затратах на осуществление продаж по видам деятельности. Данные затраты могут быть напрямую сопоставлены с конкретным видом деятельности	<ul style="list-style-type: none"> • период • подразделение • статья затрат • группа затрат • вид деятельности • единица измерения • натуральный показатель затрат • стоимостной показатель затрат 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты в рублях, по статье затрат • удельные показатели затрат
Бюджет накладных коммерческих затрат	Данный бюджет отражает централизованные коммерческие расходы, которые несут нефтебазы, АУ филиалов и ЦАУ, которые связаны с коммерческой деятельностью подчиненных этим объектам подразделений. В частности, в таком бюджете отражаются централизованные расходы на рекламу, расходы нефтебаз, связанные с обеспечением деятельности АЗС и т.д.	<ul style="list-style-type: none"> • период • подразделение • статья затрат • группа затрат • вид деятельности • единица измерения • натуральный показатель затрат • стоимостной показатель затрат 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты в рублях, по статье затрат

Название бюджета	Сущность бюджета	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Бюджет управленческих затрат	содержит информацию о расходах ЦАУ и АУ филиалов, связанную с управлением подчиненными им подразделениями	<ul style="list-style-type: none"> • период • подразделение • статья затрат • группа затрат • вид деятельности • единица измерения • натуральный показатель затрат • стоимостной показатель затрат 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты в рублях, по статье затрат
Бюджет себестоимости	Бюджет себестоимости содержит распределение накладных коммерческих и управленческих затрат по видам деятельности. Он позволяет соотнести бюджет продаж с затратами на его осуществление и увидеть себестоимость отдельного вида деятельности по каждому подразделению	<ul style="list-style-type: none"> • канал сбыта • период • подразделение • статья затрат • группа затрат • вид деятельности 	<ul style="list-style-type: none"> • валовой доход • удельные затраты • удельные складские затраты • удельные транспортные затраты • результат от реализации

Название бюджета	Сущность бюджета	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Бюджет доходов и расходов	Бюджет доходов и расходов (БДР) является сводным бюджетом, который формируется на базе операционных бюджетов: бюджет продаж, бюджет запасов, бюджет себестоимости, бюджет инвестиционной и бюджет финансовой деятельности. БДР показывает соотношение всех доходов со всеми видами расходов, которые предполагает понести этот же период предприятия НПО, связанными с получением доходов и с выделением наиболее важных (критических) статей расходов	<ul style="list-style-type: none"> • период • канал сбыта • подразделение • поставщик • нефтепродукт/товар/услуг • целевой регион • статья затрат • группа затрат • вид деятельности 	<ul style="list-style-type: none"> • объем реализации • выручка • валовой доход • затраты • результат от реализации • внереализационные доходы и расходы • ЕВИТ/ЕВИТА • прибыль
Бюджет финансовой деятельности	Определяет доходы и расходы, связанные с осуществлением финансовой деятельности (взятие, предоставление кредитов, процентные платежи и проч.). Позволяет осуществить планирование финансовой деятельности в разрезе месяц, квартал	<ul style="list-style-type: none"> • период • кредитная линия • срок возврата, • %-ная ставка 	<ul style="list-style-type: none"> • сумма к уплате • сумма к получению

Название бюджета	Сущность бюджета	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Бюджет инвестиционной деятельности	Показывает распределение капитальных затрат по проектам. Отражает планируемый объем проектного финансирования в рамках бюджетного периода (месяц/квартал/год)	<ul style="list-style-type: none"> • период • проект • подразделение • статья капитальных затрат • стоимость 	<ul style="list-style-type: none"> • сводные показатели инвестиционного бюджета
Бюджет движения денежных средств	Представляет собой увязку всех источников денежных средств со всеми расходами, предстоящими в текущем периоде. Позволяет сбалансировать финансовые потоки, определить узкие места и кассовые разрывы. Предусматривается расчет доходов исходя из бюджета продаж с применением коэффициентов инкассации	<ul style="list-style-type: none"> • период • статья ДДС • коэффициент инкассации • сумма 	<ul style="list-style-type: none"> • остаток ДС с разбивкой 5 дней • приток ДС • отток ДС

По предложениям авторов распределение расходов по видам деятельности и МВЗ, описанное в главе 2.3, также возможно реализовать в программе Метаплан (табл.26).

Для просмотра и анализа распределённых затрат в программе Метаплан необходимо создать два стандартных представления: «издержки, распределённые с объекта» и «издержки, распределённые на объект». Соответственно на основе этих представлений можно создавать пользовательские отчеты в зависимости от поставленной цели. Так, можно настроить и проанализировать фактическое распределение расходов по шагам и видам деятельности, выбирая подразделение-источник и подразделение-назначение.

Таблица 26

Функция «Распределение расходов по видам деятельности
в программе Метаплан»

Название функции	Сущность функции	Определяемые пользователем реквизиты	Определяемые автоматически реквизиты
Распределение затрат по видам деятельности	Распределение затрат позволяет проанализировать эффективность осуществления того или иного вида деятельности, принять решение о наращивании или оптимизации определенной деятельности. По результатам распределения производится закрытие затрат на виды деятельности в финансовом учете	<ul style="list-style-type: none"> • период • МВЗ-источник • МВЗ-назначение • тип источника • показатель распределения • вид деятельности • статья затрат • группа затрат • целевой регион сбыта 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты по виду деятельности

Постатейное распределение расходов нефтебазы на АЗС представлено на рис.15.

Таким образом, интерфейс программы поддерживает специальные функции по обработке многомерных данных, которые позволяют реализовать унифицированное выполнение целевых аналитических и контрольных задач непосредственно для предприятий НПО.

- Свертывание/развертывание значений измерений.

Данная функция позволяет быстро переключаться от просмотра сводных данных к детальным данным, которые составляют итоговое значение.

- Отбор данных для анализа.

Эта функция позволяет провести отбор данных, которые будут помещены в аналитическую таблицу в соответствии с каким-либо критерием.

- Интерактивная настройка отображения информации.

Данная функция позволяет пользователю самостоятельно определить вид аналитических данных, будут они представлены в виде таблицы или диаграммы, по каким измерениям данные будут развернуты в строках и столбцах.

- Детализация

Эта функция позволяет пользователю быстро узнать, из чего сложилась та или иная сводная цифра и провести дальнейший анализ уже детальных данных.

- Выбор среза данных

В рамках настроенного отображения появляется возможность выбрать глобальные настройки (данные, которые не отображаются в строках или столбцах), таким образом можно осуществить быстрое переключение ранее настроенной таблицы на анализ данных разных периодов или разных филиалов и т.д.

- Интерактивные действия

Пользователь может выполнять контекстно-зависимые интерактивные действия внутри системы, т.е. открывать отчет, содержащий данные, расшифровывающие выбранный элемент измерения или выполнять поиск в Интернет в зависимости от выбранного контекста.

Вид деятельности. Вид деятельности		Все			
Вид деятельности. Вид деятельности 01		Реализация нефтепродуктов		Прочая деятельность	
Вид деятельности. Вид деятельности 02		Розничные продажи н/п	Мелкооптовые продажи н/п	Услуги	
Вид деятельности. Вид деятельности 03		Розничные продажи н/п	Мелкооптовые продажи н/п	Услуги	
Показатель распределения	Статьи издержек				
Исдержки распределенные (шаг 7)	Затраты	1 667 013,88			
	Материальные расходы	53 905,01			
	Амортизация	50 634,13			
	Расходы на оплату труда	93 470,36			
	Налоги и сборы	24 414,17			
	Работы и услуги сторонних организаций	1 441 022,77			
	Прочие затраты	3 507,44			
Исдержки косвенные распределенные	Затраты	1 667 013,88	1 859 863,18		
	Материальные расходы	53 905,01	60 140,96		
	Амортизация	50 634,13	56 950,71		
	Расходы на оплату труда	93 470,36	104 263,53		
	Налоги и сборы	24 414,17	27 238,58		
	Работы и услуги сторонних организаций	1 441 022,77	1 607 728,17		
	Прочие затраты	3 507,44	3 913,23		
	Затраты	1 667 013,88	1 859 863,18		1 119,45

Рис. 15. Распределение расходов нефтебазы на АЗС по статьям расходов и видам деятельности

- **Моделирование**

Эта функция позволяет просмотреть, как изменяются сводные и зависимые данные при разных значениях выбранного показателя.

- **Экспорт в другие системы**

Анализ данных предусматривает большое многообразие форм и методов, кроме того, число методов анализа данных постоянно растет, изобретаются новые. Функция экспорта данных позволяет производить стыковку с широко известной и используемой аналитиками системой Microsoft Excel. Экспорт возможен как в статические таблицы, так и в сводные таблицы Excel.

3.2. Совершенствование механизма управления денежными средствами с использованием инструментов управленческого учета

Ранее были рассмотрены вопросы повышения эффективности управления организациями нефтепродуктообеспечения через совершенствование системы управленческого учета таких затрат, как коммерческие, производственные, транспортно-заготовительные, управленческие расходы.

Вместе с тем, основным критерием действенности системы управления является эффективное использование всех видов ресурсов организации, в т.ч. финансовых. Как избыток свободных средств, так и их недостаток, постоянные кассовые разрывы негативно влияют на эффективность деятельности предприятия. Особенно актуальным данный вопрос является для крупнейших вертикально-интегрированных нефтяных компаний, таких как "ЛУКОЙЛ".

Как известно, эффективная система управления денежными потоками позволяет внести дополнительный вклад в создание стоимости компании. Если обратиться к отчетности предприятий группы "ЛУКОЙЛ" (далее группы), можно отметить следующее.

Фактически, по состоянию на 31 декабря 2006 г. в наличии у группы денежные средства и их эквиваленты, а также краткосрочные финансовые вложения составили 1,5 млрд. долл. В свою очередь, обязательства по кредитам и займам 4,5 млрд. долл. Следствием такого положения дел – одновременного наличия свободных денежных средств и обязательств по кредитам и займам - явились потери группы при ставке кредитования 6% годовых около 90 млн. долл. в год (1,5 млрд. * 6% = 90 млн.).

Такое положение дел объективным образом требует снижения потребности в кредитовании и его стоимости для группы за счет использования внутренних ресурсов, что позволит существенно снизить соответствующие расходы.

Обратимся к анализу действующей на предприятиях группы системы обеспечения информацией, необходимой для планирования, управления и контроля за финансовыми ресурсами.

Центром предоставления финансовых услуг в масштабах группы является казначейство управляющей компании (корпоративное казначейство) и отвечает за управление денежными потоками и финансовыми операциями группы с целью усиления управленческого контроля, повышения финансовой эффективности и максимального повышения акционерной стоимости группы в целом.

Порядок и структура деятельности корпоративного казначейства в отношениях с банками и дочерними организациями группы представлено на рис.16.



Рис.16. Базовая структура корпоративного казначейства

Вместе с тем, анализ действующей схемы операционных и финансовых потоков между управляющей компанией и дочерними организациями (рис.17) показывает, что корпоративное казначейство контролирует лишь часть банковских операций, регистрирует постфактум многих свершившихся сделок дочерних организаций, не имеет доступа к информации о движении денежных средств по банковским счетам дочерних обществ. Поэтому контроль

казначейством всех остатков денежных средств организаций, входящих в группу всех денежных потоков/платежей и управления всеми финансовыми рисками, затруднен. Вследствие этого участились следующие случаи:

- 1) необоснованные открытия дочерними организациями счетов в банках;
- 2) экономически нецелесообразные расходы на расчетно-кассовое обслуживание и конверсионные операции;
- 3) неоптимальный выбор банковских продуктов, не всегда соответствующих стоящим перед дочерними обществами задачам;
- 4) повышение показателя «Средневзвешенная стоимость капитала (WACC)».

Предприятия группы самостоятельно привлекали и погашали кредиты, открывали и закрывали счета, размещали и конвертировали средства, выбирали банковские продукты.

Для исправления ситуации перед корпоративным казначейством должны быть поставлены следующие цели:

- централизовать и оптимизировать казначейские операции в масштабе группы;
- обеспечить надёжный контроль над финансовыми рисками группы;
- управлять всеми финансовыми активами и финансовыми обязательствами коммерческих компаний группы;
- управлять отдельными финансовыми обязательствами финансовых компаний и финансовыми операциями в компании;
- координировать отношения с большинством банковских партнеров в масштабе группы;
- контролировать сохранность доходов группы, её активов и обязательств, и, в соответствующих случаях, извлекать выгоду из конъюнктуры на денежном и валютном рынках для повышения общей прибыльности группы.

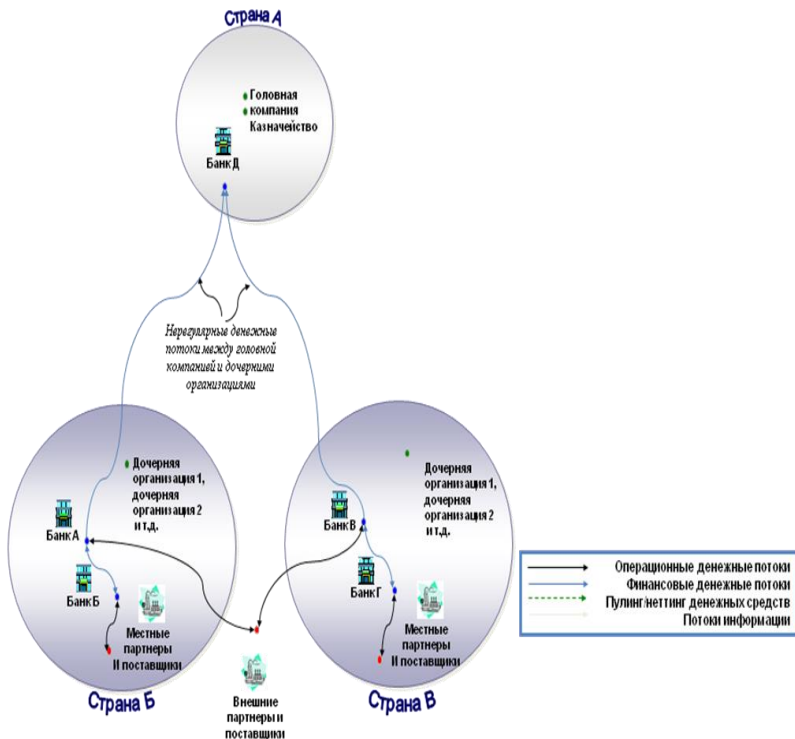


Рис.17. Действующая схема операционных и финансовых потоков между управляющей компанией и дочерними организациями

Вместе с тем, взаимодействие корпоративного казначейства с дочерними организациями возложено на специально созданные должности казначеев. Казначей предприятия назначается и освобождается от занимаемой должности приказом руководителя соответствующей организации группы по согласованию с корпоративным казначейством с предоставлением ему права первой подписи платежных документов и наделением необходимыми полномочиями по выдаче указаний, обязательных для исполнения как работниками самой организации, так и дочерними обществами соответствующих организаций. Казначей предприятия подчиняется

финансовому директору/первому заместителю руководителя по экономике и финансам или лицу, выполняющему его функции. При совмещении должности казначея предприятия с должностью финансового директора/первого заместителя руководителя по экономике и финансам или лица, выполняющего его функции, он подчиняется непосредственно руководителю соответствующей организации.

Основными задачами казначея предприятия являются:

- координация и оптимизация расчетов всеми видами платёжных средств;
- обеспечение финансирования расходов организации группы и эффективное размещение свободных денежных средств;
- соблюдение нормативных актов компании, распространяющихся на соответствующую организацию группы, при формировании условий расчётов заключаемых договоров с обеспечением оптимальных рисков;
- организация взаимоотношений с корпоративным казначейством, дочерними обществами и структурными подразделениями соответствующей организации группы, другими организациями группы и третьими лицами для реализации поставленных задач.

Для решения основных задач на казначея предприятия были возложены следующие обязанности:

- 1) в части координации и оптимизации расчетов всеми видами платёжных средств:
 - обеспечение осуществления расчётов денежными и неденежными (зачёты, ценные бумаги) средствами в соответствии с утверждённым бюджетом, нормативными актами;
- 2) в части обеспечения финансирования расходов соответствующей организации группы и эффективного размещения свободных денежных средств:

- поддержание отношений с местными банками и обеспечение оптимальных условий по банковским услугам с согласованием действий и предоставлением соответствующей информации корпоративного казначейства;

- обеспечение финансирования соответствующей организации группы на оптимальных условиях с согласованием инструментов и процедур с корпоративным казначейством в установленном порядке;

- контроль за целевым характером использования финансирования соответствующей организации группы;

- предоставление в корпоративное казначейство отчетности по всем заимствованиям (как краткосрочным, так и долгосрочным), а также условным обязательствам соответствующей организации группы по формату и срокам, определённым корпоративным казначейством в установленном порядке;

- участие в формировании бюджета соответствующей организации группы в части финансовой деятельности;

3) в части соблюдения нормативных актов и соответствующей организации при формировании условий расчётов заключаемых договоров с обеспечением оптимальных рисков:

- предварительное визирование заключаемых договоров в соответствующей организации группы и контроль над соблюдением в них условий расчетов, отвечающих действующему законодательству, интересам группы, нормативным актам компании и соответствующей организации;

- контроль над соблюдением условий договоров, состоянием дебиторской и кредиторской задолженности;

4) в части организации взаимоотношений с корпоративным казначейством, своими дочерними обществами и структурными подразделениями, другими организациями группы, третьими лицами для реализации поставленных задач:

- обеспечение разработки и утверждения механизмов обмена информацией между казначейством и соответствующей организацией

группы и её дочерних обществ в соответствии с нормативными актами;

- обеспечение разработки и утверждения механизмов обмена информацией между соответствующей организацией группы и другими организациями группы и третьими лицами в соответствии с нормативными актами компании;

- разработка регламентирующих нормативных документов и процедур в соответствующих организациях группы в рамках возложенных на казначеев предприятий функциональных обязанностей и контроль за их исполнением;

5) обеспечение достоверности предоставляемой информации и подготавливаемых документов;

6) своевременное и качественное выполнение указаний и поручений корпоративного казначейства;

7) своевременное предоставление отчетности в корпоративное казначейство в соответствии с нормативными актами компании.

Анализ перечисленных функций казначеев показывает, что в их составе отсутствует такая важная функция, как эффективное управление свободными денежными средствами соответствующей организации.

Поэтому с целью усиления управленческого контроля, повышения финансовой эффективности основные функции казначеев необходимо дополнить следующими функциями:

- в части координации и оптимизации расчетов всеми видами платёжных средств:

- ведение календаря платежей (планирование, контроль за фактическим исполнением, анализ);

- в части обеспечения финансирования расходов соответствующей организации группы и эффективного размещения свободных денежных средств:

- ведение учёта финансовых обязательств соответствующей организации группы с их включением в календарь платежей;

- осуществление контроля за пропорциональностью и возвратностью финансовых вложений и обязательств в совместные проекты между организациями группы и сторонними организациями;

- эффективное управление свободными денежными средствами соответствующей организации группы с согласованием инструментов и процедур с корпоративным казначейством;

- управление валютными рисками и рисками, связанными с изменениями процентных ставок, соответствующей организации группы с согласованием инструментов и процедур с корпоративным казначейством.

Для повышения эффективности процесса планирования, анализа и контроля поступлений и выплат денежных средств авторами предложен механизм использования такого инструмента управленческого учета, как скользящий прогноз ликвидности.

Платежеспособность и ликвидность являются важными критериями оценки финансового состояния любой организации. Платежеспособность характеризует способность предприятия погасить долгосрочную задолженность при наступлении ее срока. Ликвидность – это способность своевременно погашать краткосрочные обязательства [61, с.497]. Управление ликвидностью заключается в привлечении дополнительного заемного финансирования в пределах лимитов заимствований, открытых банками, для покрытия потребности в оборотном капитале и перераспределение части оборотного капитала между организациями группы. Поэтому управление ликвидностью должно осуществляться при содействии корпоративного казначейства, его участии в качественном и своевременном составлении скользящих прогнозов ликвидности.

Под ежедневным прогнозом ликвидности понимается процесс прогнозирования входящих и исходящих платежей с учетом требований и обязательств по заключенным и планируемым к

заключению договоров и сделкам, а также отражение информации об остатках на счетах организаций в дату предоставления отчетов. При этом необходим систематический анализ дебетовых и кредитовых записей, оборотов и остатков по счетам денежных средств. Также необходима проверка не только проведенных по выпискам банков сумм, но и предстоящих списаний по оформленным расходным платежным документам.

В числе основных задач внедрения скользящих прогнозов ликвидности можно назвать следующие:

- упрощение процедуры ежемесячного планирования, контроля движения денежных средств и повышение точности прогноза движения денежных средств за счет планирования, основанного на реальных рыночных условиях, фактических обязательствах и ежедневной актуализации расчетов;
- непрерывный доступ к информации о движении денежных средств на срок до 30 дней вперед;
- предварительный и текущий контроль за целевым использованием денежных средств;
- повышение эффективности денежного оборота путем синхронизации положительных и отрицательных денежных потоков;
- оперативное включение информации, полученной от основных структурных подразделений, в платежную позицию группы в режиме реального времени;
- оперативное и стратегическое управление общей платежной позицией по группе в целом, включая прогнозирование дефицита ликвидности в режиме реального времени;
- принятие управленческих решений об оптимальном использовании финансовых ресурсов организации и использование оптимальных инструментов по управлению ликвидностью всех организаций группы;
- определение приоритетности платежей по критерию их влияния на конечные результаты финансовой деятельности;

- определение потребности в объемах и сроках привлечения и погашения заемных финансовых средств.

Соответствующий формат отчетности приведен в приложении 12.

Определим принципы управления скользящими прогнозами ликвидности:

- полнота информации. В скользящий прогноз ликвидности должны включаться все прогнозируемые права требований и обязательства, возникающие на основе заключенных договоров и сделок, выставленных счетов и др. документов;

- непрерывность. Горизонт прогноза предлагается поддерживать на уровне 30 дней. Вместе с каждым прогнозом (корректировкой) данные прогноза должны продляться на соответствующее количество дней вперед;

- своевременность. Информация о значительном изменении прогнозируемых ранее данных должна быть своевременно доведена до корпоративного казначейства;

- качество информации. Информация должна быть полной, т.е. должна отражать данные о поступлениях и платежах Компании и организаций группы, известных на момент составления прогноза. Точность ежедневных прогнозов ликвидности оценивается на непрерывной основе, что позволяет выявить основные проблемные области и позволяет разрабатывать мероприятия, направленные на улучшение качества прогноза. Качество информации определяется корпоративным казначейством при проведении план-факт анализа.

Формирование в компании скользящих прогнозов ликвидности приведет к изменению текущей практики бюджетного планирования.

Текущий процесс планирования движения денежных средств представлен на рис. 18.

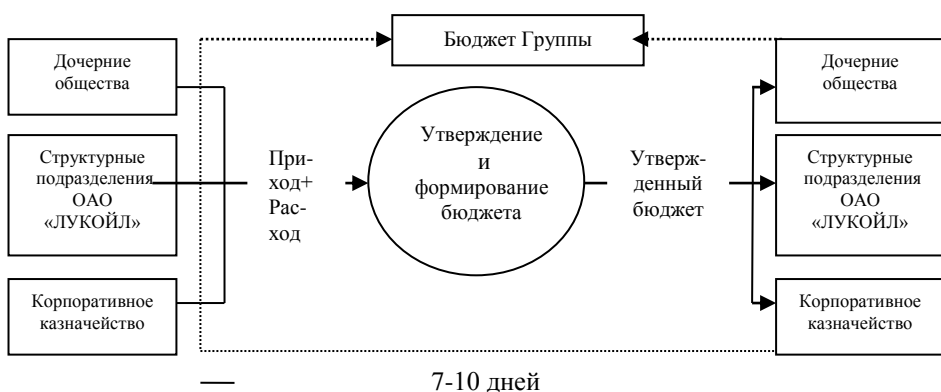


Рис.18. Текущий процесс планирования движения денежных средств в группе

Формирование месячного бюджета осуществляется в два этапа. За три дня до начала планируемого месяца формируется прогнозный бюджет. В его основе – исходящее сальдо расчетов по бюджету предыдущего месяца и информация о движении товарных потоков из бюджета соответствующего месяца из квартального бюджета. В середине соответствующего месяца формируется уточненный бюджет на текущий месяц. Он уже основан на ожидаемом исходящем сальдо на основе оперативных данных и данных бухгалтерского учета, а также на основе уточненных данных о движении товарных потоков в данном месяце. Таким образом, оперативные сведения о реальном движении денежных средств на конкретный месяц с учетом факта за предыдущий месяц появляются только к середине текущего месяца.

Формирование квартального бюджета начинается в начале месяца, предшествующего началу соответствующего квартала, и заканчивается во второй половине данного месяца. При этом оперативные сведения об изменениях в бизнес-схеме, появившиеся

перед самым началом квартала, уже не могут быть учтены в квартальном бюджете, тем самым формируется заведомо неточный бюджет, который потом используется при формировании месячных прогнозов, как было описано выше. Следовательно, планирование и управление ликвидностью исключительно на основании данных бюджета затруднено по причине отсутствия оперативности в формировании данных.

Таким образом, внедрение в промышленную эксплуатацию скользящих прогнозов ликвидности даст возможность проводить анализ достаточности ликвидности группы, снизится риск непредвиденного изменения потребности в финансировании оборотного капитала, все решения по финансированию должны будут согласовываться с корпоративным казначейством.

Процесс ежедневного прогноза ликвидности охватывает все виды деятельности, осуществляемые предприятиями группы. Поэтому необходимо определить порядок взаимодействия участников в процессе составления единого прогноза ликвидности.

Так, в процессе формирования и утверждения единого прогноза ликвидности задействованы следующие участники:

- дочерние предприятия группы, по которым формируются консолидированные планы, бюджеты и инвестиционные программы;
- департамент бюджетирования управляющей компании;
- департамент казначейства управляющей компании.

Предприятия группы в процессе составления ежедневного прогноза ликвидности:

- 1) формируют ежедневный прогноз ликвидности;
- 2) утверждают его на своем уровне;
- 3) вносят корректировки в ежедневные прогнозы ликвидности;
- 4) несут ответственность за их точность.

Департамент бюджетирования управляющей компании:

1) организует и обеспечивает процесс формирования ежедневного прогноза ликвидности по группе;

2) осуществляет функции по управлению и координации использования информационного ресурса бизнес-сценария «Формирование ежедневного прогноза ликвидности»;

3) контролирует исполнение лимитов предприятиями группы;

4) анализирует, вносит корректировки и утверждает ежедневные прогнозы ликвидности предприятий группы;

5) принимает решения по управлению ликвидностью, в том числе в рамках договоров пулинга.

Департамент казначейства управляющей компании:

1) устанавливает и предоставляет в департамент бюджетирования целевые остатки денежных средств предприятий;

2) анализирует исходящие остатки денежных средств предприятий;

3) использует информацию ежедневных прогнозов ликвидности при выполнении задач и функций, закрепленных в положении о департаменте казначейства;

4) имеет возможность инициирования внесения изменений в форматы и сроки предоставления отчетов, состав запрашиваемой информации в процессе ежедневного прогнозирования ликвидности;

5) согласовывает изменения в форматы и сроки предоставления отчетов, состав запрашиваемой информации в процессе ежедневного прогнозирования ликвидности, инициированные департаментом бюджетирования;

6) при невозможности финансирования предприятий группы по схеме пулинга, принимает решения о способах финансирования недостатка ликвидности.

Схематично новое взаимодействие бюджетных служб и корпоративного казначейства представлено на рис.19.

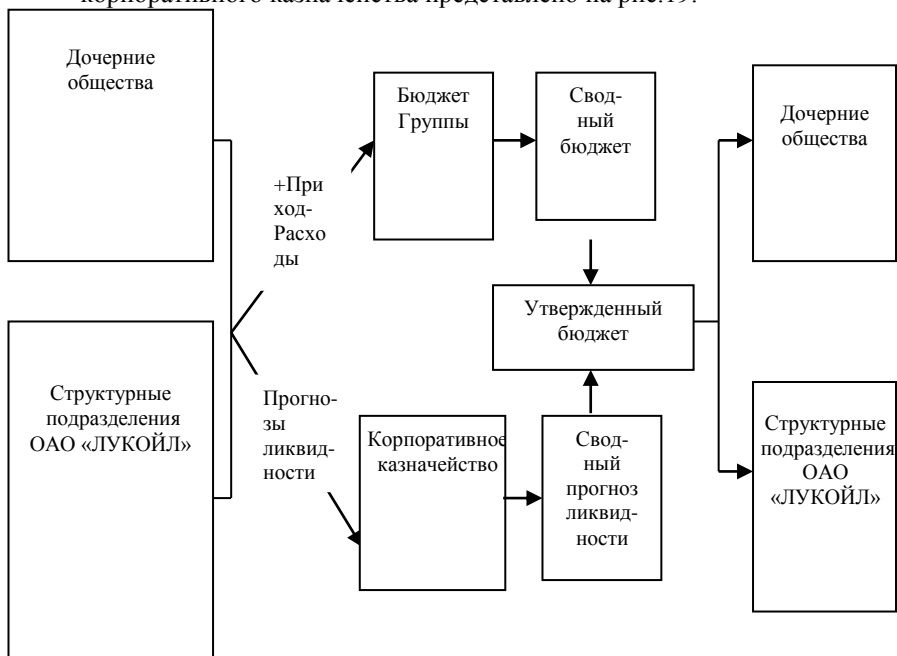


Рис.19. Взаимодействие бюджетных служб и корпоративного казначейства

Эффект от внедрения указанной схемы представляют следующие цифры.

Бюджетные службы прогнозировали денежную позицию на 2007 г. следующим образом:

- в начале 2007 г. планировался профицит денежных средств на конец 2007 г.;
- в 3-м квартале скорректированный прогноз показал дефицит на конец года в размере 2,5 млрд. долл.
- По прогнозу, основанному на актуальных данных скользящих прогнозов ликвидности с учетом свободного денежного

потока, дефицит денежных средств в 4-м квартале составит 200-500 млн. долл.

Таким образом, основываясь исключительно на данных бюджетных служб, корпоративное казначейство было бы вынуждено осуществить организацию синдиката или выпуск облигационного займа на срок не менее 1 года для покрытия системного дефицита ликвидности в размере 2.5 млрд. долл. При этом суммарные расходы по привлечению составили бы 150 млн. долл. в год (по среднерыночной ставке 6% годовых), также наблюдался бы рост репутационного риска, поскольку привлечение денежных средств осуществлялось не по конкретному инвестиционному проекту, а на пополнение оборотного капитала.

Таким образом, внедрение скользящих прогнозов ликвидности в организациях группы позволит:

- 1) перепозиционировать корпоративное казначейство и его роль в процессе управления ликвидностью в организациях группы, т.е. перейти к лимитам финансирования и внедрить акцепт корпоративного казначейства при принятии решений по включению в бюджет данных о финансировании;

- 2) снизить системные риски и учитывать колебания свободного денежного потока;

- 3) упростить контроль кассового исполнения бюджета путем отказа от излишней детализации данных в бюджете;

- 4) минимизировать затраты, связанные с краткосрочным внешним финансированием.

При этом эффективное перераспределение средств внутри группы обеспечит такой перспективный, с точки зрения будущего развития банковский сервис, как пулинг. Пулинг направлен на обеспечение возможности оперативного, низкозатратного и высокодоходного использования денежных средств, распределенных по расчетным счетам предприятий, входящих в холдинг.

В зарубежных источниках эта услуга именуется «Cash Pooling». Название можно перевести как «слияние денежных средств» или «пулинг, денежный пул».

Пулинг представляет собой структуру, включающую несколько счетов предприятий холдинга, открытых в банке, остатки на которых собираются совместно для целей оптимизации расчета получаемых/уплачиваемых процентов и для улучшения качества управления ликвидностью холдинга.

Механизм работы пулинга в компаниях холдингового типа представлен на рис.20.

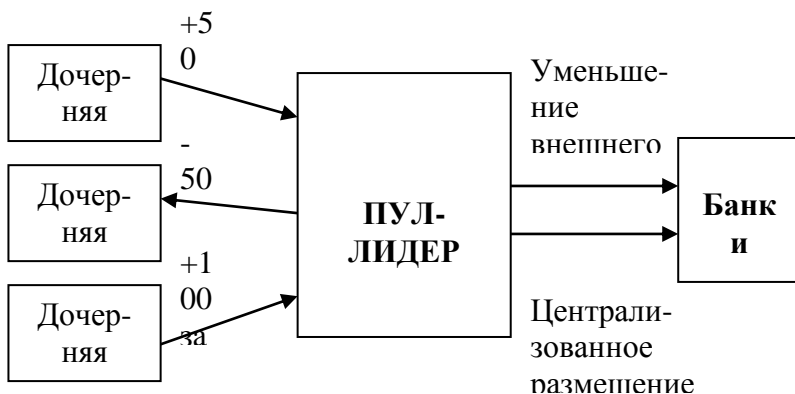


Рис.20. ПУЛИНГ - модель функционирования

Пулинг основывается на договорах займа и дополнительных соглашениях к договорам расчетно-кассового обслуживания (РКО) с банком. Банк осуществляет автоматическое списание остатков денежных средств со счетов организаций холдинга на счета пул-лидера по состоянию на определенное время. В свою очередь, организации планируют движение и остаток денежных средств на конец дня; пул-лидер формирует позицию на день с учетом запланированных проходов от организаций холдинга и контролирует их фактическое поступление.

При этом задействован счет zero-balancing, на который перечисляются средства с других счетов пула, имеющих положительный остаток. Счёт, с которого закрываются задолженности, по счетам пула с отрицательным остатком, является мастер-счетом. Остальные счета пула — счетами участников.

Реализация подобного механизма пулинга приведёт к снижению до нуля или необходимого минимального уровня остатков денежных средств организаций холдинга, а также сокращение финансовых расходов до минимального уровня.

Кроме того, существует пулинг без перечисления средств (notional pooling). В этом случае никакого реального движения средств между счетами пула не происходит, но при расчете процентов и при исполнении платежей остатки на счетах, входящих в пул, рассматриваются совместно.

И для первого, и для второго вида пулинга возможны различные параметры реализации. В частности:

- различные периоды перевода средств на мастер-счет (ежедневно, раз в неделю, в конце месяца);
- собранные на мастер-счете остатки могут возвращаться утром следующего дня на счета участников или оставаться на мастер-счете;
- средства со счетов участников могут списываться не полностью, а согласно предустановленным целевым остаткам (target balancing) и т.п.

Для организаций группы пул-лидером будет выступать корпоративное казначейство. Соответственно, денежные средства со счетов казначейского центра направляются на:

- погашение внешней задолженности предприятий холдинга;
- финансирование потребности ряда организаций холдинга в финансировании оборотного капитала;
- размещение на денежных рынках;
- финансирование инвестиционной программы;

- выплату дивидендов.

Возложение обязанностей по реализации пулинга на казначейские центры предполагает централизацию управления казначейскими операциями холдинга на уровне центрального казначейства холдинга. Это позволит обеспечить:

- 1) поддержание конкурентоспособной стоимости заимствований для холдинга в целом;
- 2) соответствие сроков погашения кредитов и займов срокам окупаемости инвестиционных проектов;
- 3) централизацию долга;
- 4) поддержание оптимального уровня ликвидности;
- 5) соблюдение финансовых ковенантов;
- 6) поддержание оптимального соотношения между долгом в различных валютах, долга с фиксированной и плавающей ставкой, банковским долгом и долгом, привлеченным на рынках капитала;
- 7) сокращение средневзвешенной стоимости капитала (WACC) за счет снижения финансовых расходов.

Также централизация казначейских операций позволит решить следующие основные задачи:

- перераспределить денежные остатки предприятий холдинга в зависимости от текущей и прогнозируемой платежной ситуации предприятий холдинга, а также от рыночной конъюнктуры;
- реализовать оптимальные условия заключения сделок с банками;
- организовать мониторинг, контроль и снижение валютных и процентных рисков холдинга.

Поскольку рассматриваемая служба обрабатывает большое количество операций с денежными средствами, то возникает необходимость автоматизировать выполняемые функции. Автоматизация позволит решить следующие задачи:

- возможность обработки большого количества транзакций при дальнейшей централизации казначейских операций и росте масштаба бизнеса;
- формирование сводной отчетности по осуществляемым платежам холдинга на основе планов перспективной ликвидности;
- чёткое распределение функций сотрудников и их ответственности;
- обеспечение прозрачности информационных потоков;
- повышение оперативности принятия решений;
- снижение операционных рисков по осуществляемым сделкам;
- оперативное составление отчётов для принятия управленческих решений.

Приведем несколько критериев, которым, по мнению авторов, должна удовлетворять выстраиваемая система автоматизации:

1) она должна быть реализована на технологической платформе, обеспечивающей централизованное хранение электронных документов и процедур их обработки;

2) обеспечивать доступ в режиме реального времени к информации и электронным документам;

3) быть «развиваемой», т.е. содержать встроенные технологии, позволяющие самостоятельно настраивать новые виды документов, отчеты и, самое главное, технологические цепочки обработки электронных документов.

Существуют еще вопросы, требующие специальной проработки в рамках такого проекта:

- юридический;
- организационно-технологический (распределение ответственности и полномочий внутри организационной структуры банка);

- вопрос защиты информации и конфиденциальности (как правило, эти вопросы решаются одновременно с выбором и внедрением информационной системы).

В настоящее время процессы планирования осуществляются в организациях группы с использованием инструментария SAP SEM/BW. Соответственно, в данном программном продукте должна быть реализована возможность регистрации скользящего прогноза ликвидности. Предлагается регистрировать и обновлять прогноз в системе сотрудниками предприятий 1 раз в неделю. Более частое обновление прогноза экономически нецелесообразно.

В 2008 г. осуществляется переход от SAP SEM/BW к SAP Netweaver BI как новой версии данного инструмента, при этом качественно улучшенной с точки зрения удобства пользователя (интерфейс максимально приближен к MS Excel). Выбранный инструментальный является единым решением для всех организаций группы, включая зарубежные.

При этом основные функции казначеев должны быть дополнены следующими:

- в части координации и оптимизации расчетов всеми видами платёжных средств:

- ведение календаря платежей (планирование, контроль за фактическим исполнением, анализ) в соответствии с нормативными актами компании и разработанными на их основе нормативными актами соответствующей организации группы;

- в части обеспечения финансирования расходов соответствующей организации группы и эффективного размещения свободных денежных средств:

- ведение учёта финансовых обязательств соответствующей организации группы с их включением в календарь платежей;

- осуществление контроля за пропорциональностью и возвратностью финансовых вложений и обязательств в совместные проекты между организациями группы и сторонними организациями;

- эффективное управление свободными денежными средствами соответствующей организации группы с согласованием инструментов и процедур с корпоративным казначейством;

- управление валютными рисками и рисками, связанными с изменениями процентных ставок, соответствующей организации группы с согласованием инструментов и процедур с корпоративным казначейством.

Таким образом, необходимые изменения в управлении денежными средствами холдинга при построении эффективной системы управления денежными средствами могут быть обобщены в табл. 27.

Таблица 27

Изменения в управлении денежными средствами холдинга при построении эффективной системы управления денежными средствами

С точки зрения центрального казначейства	<p style="text-align: center;">Центральное казначейство</p> <ol style="list-style-type: none">1. Обладает информацией обо всем многообразии банковских продуктов и соответствующих ценовых параметрах2. При выборе банков учитывает всю кредитную историю и перспективу взаимоотношений с банками3. Контролирует все совершаемые сделки с момента заключения до полного его завершения4. Получает информацию о движении денежных средств по счетам компаний холдинга через единый портал5. Управляет платежной позицией в холдинге
--	--

С точки зрения предприятий холдинга	<p style="text-align: center;">Предприятия холдинга</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Определяют потребность в банковских продуктах 2. Получают согласие центрального казначейства на выбор конкретных банков и продуктов, а также ценовых и прочих параметров; получают одобрение бюджетно-плановых служб управляющей компании холдинга по направлениям использования средств
-------------------------------------	--

После внедрения корпоративного казначейства и усиления его функциональности картина взаимоотношений существенно образом изменяется (рис.21):

Таким образом, отдача от деятельности казначейства, как это видится авторам, изменяется – увеличивается нацеленность на акционерную стоимость, меньший акцент делается на получение дополнительного дохода от финансовой деятельности. Четкая граница разделения обязанностей между казначейством и операционной деятельностью в рамках финансовой деятельности исчезает. В связи с этим управление денежными потоками становится более комплексным и интегрированным с основными бизнес-процессами.

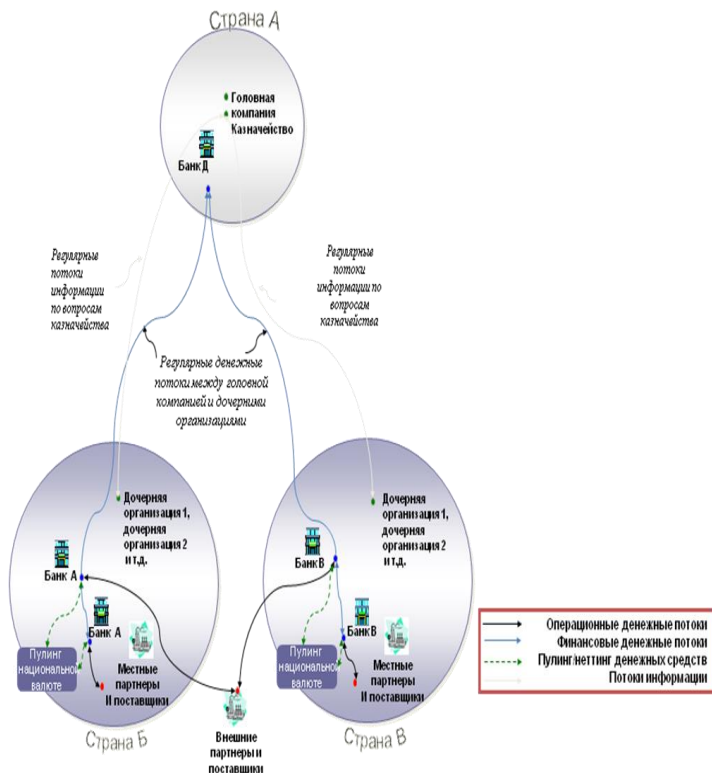


Рис.21. Схема операционных и финансовых потоков между управляющей компанией и дочерними организациями после усиления функциональности корпоративного казначейства

Выводы к главе III

В третьей главе исследования авторами предложены направления совершенствования системы управленческого учета на предприятиях НПО. Так, проведенный авторами анализ ответов на опрос в разделе 1.3. показал, что современной и актуальной задачей для предприятий НПО является построение единой автоматизированной системы управления, удовлетворяющей потребности различных пользователей для реализации процессов

планирования, анализа, контроля и принятия управленческих решений. Цель существования такой системы - обеспечить руководителей и работников предприятия комплексной и качественной информацией для принятия и контроля исполнения управленческих решений.

Программа Метаплан в рамках управленческого учета для предприятий НПО должна осуществлять следующие функции:

- анализ финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) предприятия;
- планирование данных;
- распределение расходов.

Для реализации своих функций хранилище данных программы Метаплан необходимо организовать из предметно-ориентированных витрин данных: «Продажи», «Затраты», «Результаты», «Товарный баланс». Каждая витрина данных содержит измерения и меры.

Интерфейс программы для предприятий НПО поддерживает специальные функции по обработке многомерных данных, которые позволяют реализовать унифицированное выполнение целевых аналитических и контрольных задач.

- Свертывание/развертывание значений измерений.
- Отбор данных для анализа.
- Интерактивная настройка отображения информации.
- Детализация.
- Выбор среза данных.
- Интерактивные действия.
- Моделирование.
- Экспорт в другие системы.

Реализация вышеперечисленных возможностей программы Метаплан позволит пользователям (экономистам, аналитикам, руководителям) предприятий НПО просматривать и анализировать бизнес-информацию и принимать управленческие решения, повышающие эффективность деятельности предприятия; осуществить

прозрачный и быстрый доступ к информации для ответа на многие вопросы бизнеса, моделировать изменение различных показателей деятельности; интуитивно анализировать различные представления данных, создаваемые одним щелчком мыши; определить тренды в развитии бизнеса, проводить контроль исполнения целевых показателей; связать работу с аналитическим сервером через Интернет и Интранет соединения; таким образом, решится проблема обеспечения работы в распределенной структуре современного предприятия; обеспечить тесную интеграцию с Microsoft Excel – традиционным инструментом, с которым привыкли работать пользователи.

Вместе с тем, анализ действующей схемы операционных и финансовых потоков между управляющей компанией и дочерними организациями показал, что система управления денежными потоками недостаточно эффективна. Казначейство контролирует лишь часть банковских операций, регистрирует постфактум многих свершившихся сделок дочерних организаций, не имеет доступа к информации о движении денежных средств по банковским счетам дочерних обществ. Анализ функций казначеев показывает, что в их составе отсутствует такая важная функция, как эффективное управление свободными денежными средствами соответствующей организации. Контроль казначейством всех остатков денежных средств организаций, входящих в группу всех денежных потоков/платежей, и управление всеми финансовыми рисками затруднены. Таким образом, планирование и управление ликвидностью исключительно на основании данных бюджета проводить сложно из-за отсутствия оперативности в формировании данных.

На взгляд авторов, существенный вклад в повышение эффективности управления денежными потоками окажет организация календарного планирования. В частности, календарное планирование предполагает ведение календаря предстоящих платежных поступлений

и выплат. В нем на основе договоров и опыта прежних расчетных взаимоотношений в разрезе рабочих дней месяца определяются ожидаемые поступления и платежи. Авторами определены основные задачи календаря платежей.

При этом эффективное перераспределение средств внутри группы обеспечит такой перспективный, с точки зрения будущего развития, банковский сервис, как пулинг. Пулинг направлен на обеспечение возможности оперативного, низкозатратного и высокодоходного использования денежных средств, распределенных по расчетным счетам предприятий, входящих в холдинг.

Реализация подобного механизма приведёт к снижению до нуля или необходимого минимального уровня остатков денежных средств организаций холдинга, а также сокращение финансовых расходов до минимального уровня.

Заключение

Формирование эффективной системы управленческого учета организаций является одним из основных составляющих успеха организаций, функционирующих в условиях рыночной экономики. Цель создания управленческого учета на предприятии - обеспечение эффективности управления. С осознанием этого факта в последние годы в России все большее внимание уделяется проблемам использования управленческого учета в управлении предприятием. Наибольшую сложность представляют изучение вопросов учета затрат, бюджетирования, информационных систем поддержки принятия решений и др., а также вопросы методического и информационного обеспечения функций управленческого учета.

В ходе проведенного исследования были получены следующие результаты:

- дано уточнение понятия управленческого учета как информационной подсистемы единой системы управления предприятием, осуществляющей информационное обеспечение всех функций управления для обеспечения эффективного управления предприятием;

- применительно к предприятиям НПО разработана интегрированная система управленческого учета, основанная на взаимосвязи финансового и управленческого учета и отвечающая принципам полноты информации, экономичности и рациональности; определены места возникновения затрат и центры ответственности; разработана система связи мест возникновения затрат и аналитических счетов;

- теоретически обоснована, разработана и апробирована адекватная для отрасли методика распределения расходов по местам возникновения затрат и видам деятельности с закрытием расходов по счетам финансового учета и обоснованием выбора калькуляционных баз и объектов калькулирования;

- предложен показатель «Общие и административные расходы», отражающий специфику взаимодействия управляющей и управляемых компаний и являющийся основой контроля управляющей компанией расходов, направленных на нужды управления предприятием НПО и его деятельности в целом. Показатель является основой алгоритма планирования и сбора информации о фактических значениях данных расходов;

- предложена методика использования управленческим учетом информационно-аналитической системы поддержки принятия решений, основанной на OLAP-технологиях. Определен состав используемой атрибутивной информации для реализации функций планирования, анализа и определения расходов по местам возникновения затрат и видам деятельности;

- разработан механизм использования такого инструментария управленческого учета, как скользящий прогноз ликвидности. Внесены принципиальные изменения в систему функциональных обязанностей казначеев предприятий отрасли, предусматривающие повышение эффективности управления финансовыми ресурсами на уровне как отдельного предприятия, так и холдинга в целом, тем самым обеспечен переход к использованию пулинга – перспективного банковского сервиса, направленного на эффективное перераспределение финансовых ресурсов между предприятиями холдинга.

В то же время, исследование показало, что проблема развития управленческого учета на предприятиях НПО требует дальнейшего изучения. В числе первоочередных направлений необходимо отметить следующие: разработка содержания, форматов управленческой отчетности, совершенствование системы составления бюджетов.

Библиографический список

1. Аверчев И. Управленческий учет и финансовая отчетность 2007//URL:<http://www.gaap.ru>
2. Автоматизированные информационные технологии в экономике:учебник/под ред. проф. Г.А. Титоренко. М.:ЮНИТИ,2002. 399с.
3. Агафонова М.Н. Бухучет в оптовой и розничной торговле. М.: Бератор – Пресс, 2003. 389 с.
4. Аксененко А.Ф. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции / А.Ф. Аксененко, А.Д. Шеремет. М.: Изд-во МГУ, 1984. 269 с.
5. Алекперов В.Ю. Вертикально-интегрированные нефтяные компании России / под ред. В.Л. Уланова.- М.:АУТОПАН,1996.294с.
6. Александров О.А. Исторический анализ развития управленческого учёта в России // Экономический анализ: теория и практика. 2006г. № 3
7. Алексеев И.С. Управление внешнеэкономической деятельностью: учебное пособие / под. ред. проф. В.А. Трайнева.М.:. ИТК «Дашков и К», 2002.304 с.
8. Ансофф И. Стратегическое управление; сокр. пер. с англ./ науч. ред. и авт. предисл. Л.И.Евенко. М.: Экономика, 1989. 519 с.
9. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: пер с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
10. Бакаев А.С. Бухгалтерский учет: учебник/ А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский. М.: Бухгалтерский учет, 2002. 719 с.

11. Баканов М.И. Теория экономического анализа: учебник. -4-е изд., доп. и перераб./ М.И.Баканов, А.Д. Шеремет. М.: Финансы и статистика, 1998. 416с.:ил.
12. Басовский Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2002. 260с. (Сер. «Высшее образование»).
13. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности / П.С.Безруких, А.Н.Кашаев, И.П.Комиссарова. М.: Финансы и статистика, 1989. 320с.
14. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: пер. с англ./науч. редактор перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева, гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов М.: Финансы и статистика, 2002. 624с.:ил.
15. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента: в 2 т. К.: Ника-Центр, 1999. Т. 1
16. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента: в 2 т. К.: Ника-Центр, 1999. Т. 2
17. Болтовская А.А. Особенности учета транспортных расходов в торговле // Российский налоговый курьер. 2004. № 17. С. 18-21.
18. Бородушко И.В. Стратегическое планирование и Контроллинг / И.В.Бородушко, Э.К.Васильева СПб.: Питер, 2006. 192 с.
19. Бурыкин А.И. Аналитическая проверка издержек обращения в процессе аудита // Аудиторские ведомости. 2003. № 11. С. 14-28.
20. Буторина М.Л. Оценка системы внутреннего контроля на предприятиях нефтяной отрасли // Бухгалтерский учет, анализ, аудит,

налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика: сб. науч. тр./под ред. Т.Г. Шешуковой; Перм.ун-т. Пермь, 2004. С. 131-136.

21. Буторина М.Л. Проблемы построения комплексной информационной системы управления затратами//Актуальные проблемы философии, социологии и политологии, экономики и психологии: материалы междунар. науч. студ.-асп. конф. (апрель, 2003) / Перм. ун-т. Пермь, 2003. Вып 6. С. 150-152.

22. Буторина М.Л. Распределение затрат по видам деятельности на предприятиях нефтепродуктообеспечения// Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. тр./под ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. ун-т. Пермь, 2006. С.160-170.

23. Бухлаков М.И. Внутрифирменное планирование:учебник.2-е изд., испр. и доп. М.:ИНФРА-М,2001. 400 с.

24. Валебникова Н.В. Современные тенденции управленческого учета / Н.В. Валебникова, И.П. Василевич Бухгалтерский учет. 2000. №18.

25. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство/ Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская М.: Эксмо,2007. 320 с.

26. Васин Ф.П. Управленческий учет: учебное пособие. М., 1997. 350 с.

27. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие/ ВЗФЭИ. М.: ЗАО Финстатинформ, 1999. 359 с.

28. Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы (предпринимательство и координация в децентрализованной

компании): пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1996. 288 с.

29. Войтенко М. Л. Вопросы построения эффективной системы управления денежными средствами холдингов// Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. тр./под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм.ун-т. Пермь, 2007. С. 21-27.

30. Войтенко М. Л. Формирование финансовой структуры на примере предприятий нефтепродуктообеспечения// Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. тр./под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. ун-т. Пермь, 2008. С.18-27.

31. Волкова О.Н. Управленческий учёт: учебник. М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. 472 с.

32. Волошин Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 22(103). С. 22 – 28.

33. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.:Финансы и статистика, 2002. 352с.:ил.

34. Гарифуллин К.М. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие/ К.М. Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич. Казань: Изд-во КФЭИ, 2002 512 с.

35. Гибкое развитие предприятия: эффективность и бюджетирование. М.: Дело, 2000. 352с.

36. Гитман Л. Дж.. Основы инвестирования; пер. с англ./ Л.Дж. Гитман, М.Д. Джонк М.: Дело, 1997.1008 с.
37. Глазьев С.Ю. Эволюция технико-экономических систем: возможности и границы централизованного регулирования / С.Ю. Глазьев, Д.С. Львов, Г.Г. Фетисов М.: Наука, 1992.360с.
38. Глоссарий управленческого учета: Методические рекомендации. Проект Москва, 2001//URL: [http:// www.cma.org.ru](http://www.cma.org.ru)
39. Головизнина А. Т. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / А.Т. Головизнина, О.И.Архипова. М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. 410с.
40. Горшкова Л.А. Комплексная методика стратегического управления/ Л.А. Горшкова, Б.Н. Поплавский // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 16 (97). С. 2-7
41. Грабауров В.А. Информационные технологии для менеджеров. М.: Финансы и статистика. 2001.368с.:ил.
42. Гражданский кодекс Российской Федерации N 51-ФЗ от 30.11.1994//Сборник законодательства. 1994. № 32
43. Гребнев А.И. Экономика торгового предприятия. М., 2002. 345 с
44. Грязнова А.Г. Оценка стоимости предприятия (бизнеса)/ А.Г.Грязнова А.Г., М.А.Федотова. М.:Интерреклам, 2003.544 с.
45. Гуляева Е.Л. Особенности контроллинга применительно к нефтехимическому сектору экономики. // Совершенствование бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и коммерческого расчета: теория и практика. сб. науч. статей/ Перм.ун-т Пермь, 2002. С. 33-41.

46. Грязнова А.Г. Управленческий учет: основы теории и практики: учебное пособие/ А.Г. Грязнова, М.А. Федотова. М.: 2004. 247.
47. Дайле А. Практика контроллинга; пер. с нем./под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. М.: Финансы и статистика, 2001.336с. Пер.изд. Deyhle A/ Controller-Praxis/-Management Service.
48. Данилевский Ю.А. Аудит: учебное пособие/ Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А.Ремизов, Е.В. Старовойтова. М.:ИД ФБК-Пресс, 1999. 544с.
49. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как интегрированная функция управления // Контроллинг в России.2002. №1.
50. Дедов. О.А. Опыт построения организационно-методического комплекса контроллинга предприятия/ О.А. Дедов, Е.Н.Барышева // Контроллинг. 2002. №4.
51. ДеМерс. Географические информационные системы. Основы.; пер.с англ./ ДеМерс, Н. Майкл -М.:Дата+,1999.
52. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монгомери; пер. с англ./под ред. Я.В.Соколова / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик., В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542с.
53. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ./ под ред. С.А.Табалиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 560 с.
54. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. М.: Финансы и статистика, 1992. 192 с.
55. Жарикова Л.А. Управленческий учет. учебное пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та,2004. С.136
56. Зайцев Л.Г. Стратегический менеджмент: учебник / Л.Г.

Зайцев, М.И.Соколова. - М.: Юристъ, 2002. – 416с.

57. Захаров М.Н. Контроллинг на предприятии (на примере германского АО «Рур-газ»)/ГАНГ им. И.М.Губкина. М., 1996. 19 с.

58. Ивашкевич В.Б. Контроллинг на предприятиях Федеративной Республики Германии / В.Б.Ивашкевич, С.Н. Зайцев // Бухгалтерский учет. 1996. № 10. С. 76-80.

59. Ивашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета/ В.Б.Ивашкевич, С.Н.Зайцев// Бухгалтерский учет. 1996. № 12. С. 34-35.

60. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: экзотика или необходимость?/В.Б.Ивашкевич, А.И.Ивашкевич // Бухгалтерский учет. 1996. № 7. С. 28-29.

61. Ивашкевич В.Б.. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М.: Экономистъ, 2006. 618 с.

62. Игнатъева А.В. Исследование систем управления: учеб. пособие для вузов./ А.В. Игнатъева, М.М. Максимцов. М.: ЮНИТИ-Дана, 2001. 157 с.

63. Информационные технологии управления: учеб. пособие для вузов/под ред. проф. Г.А.Титоренко. М.:ЮНИТИ-ДАНА,2002. 280с.

64. Исаков А.М. Проблемы построения управленческого учета в организации./ А.М. Исаков, Т.А.Исакова/URL: http://acli.ahai.ru/cjnference/2001/isakov_isakova.html.

65. Йеннер Т. Создание и реализация потенциала успеха как ключевая задача стратегического менеджмента. Проблемы теории и практики управления. 1999. № 2. С. 83-84.

66. Кабир Л.С. Организация офшорного бизнеса. М.: Финансы и статистика, 2002. 144с.: ил.

67. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.: ил.
68. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / пер. с англ./ Р.С.Каплан, Д.П.Нортон. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. 304с.
69. Карминский А.М. Информатизация бизнеса/ А.М. Карминский, П.В.Нестеров. М.: Финансы и статистика, 1997. 416 с.
70. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 350 с.
71. Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н. Управленческий учёт по формуле «Три в одном»/ Г.Ю.Касьянова, С.Н.Колесников.. М.: Издательско-консультационная компания Статус-Кво 97, 1999.
72. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. 4-е изд. М.: Дело, 1998. 432с.
73. Керимов В.Э. Стратегический учет: учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2005. 168 с.
74. Керимов В.Э. Управленческий учёт. М.: Маркетинг, 2001.
75. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М.: ИТК Дашков и К0, 2005. 378с.
76. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2001.768 с.:ил.
77. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2000. 768 с.: ил.
78. Ковалев В.В. Лука Пачоли и развитие учета в Великобритании и США// Бухгалтерский учет. 1994. №8. С. 42-46
79. Ковалев В.В. Основы управленческого учета/В.В. Ковалев, Я.В. Соколов. СПб.: ЛИСТ, 1991. 32 с.

80. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.: ил.
81. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет / Е.П.Козлова, Н.В.Парашутин., Т.Н.Бабченко, Е.Н.Галанина М.: Финансы и статистика. 2002. 560 с.
82. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М., 2004. 584с.
83. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2002.
84. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М.Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примак, С.Г.Фалько. 2-е изд. М.:Финансы и статистика, 2002. 256с.: ил.
85. Контроллинг деятельности предприятия. Информационные системы для менеджмента // Описание функций - ЕС-EIS (Система R/3). SAP AG 1997.
86. Ананькина Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.: под ред. Н.Г.Данилочкиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 279 с.
87. Контроллинг косвенных затрат // Описание функций CO (Система R/3). SAP AG1996.
88. Концепция контроллинга: управленческий учёт. Система отчётности. Бюджетирование / Horvath & Partners; пер. с нем. 2 изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. 269 с.
89. Котляров С.А. Управление затратами. СПб.: Питер, 2001. 311 с.
90. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле. М.: Новое знание, 2004. 544 с.
91. Кукукина И.Г. Управленческий учет: учеб. пособие. М.:

Финансы и статистика, 2004.

92. Лебедева С.Н. Экономика торгового предприятия: учебное пособие. Минск. Новое знание, 2002.

93. Любавин А.А. Особенности современной методологии внедрения контроллинга в России // Контроллинг в России. 2002. №1.

94. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 1993. 96 с.

95. Макарьева В.И. Учет прямых и косвенных расходов в организациях торговли // Налоговый вестник. 2003. № 9. С. 21-25.

96. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? М.: Финансы и статистика, 1995.

97. Манн Р. Контроллинг для начинающих: пер. с нем./ Под ред. В.Б.Ивашкевича/ Р.Манн, Э. Майер. 2-е изд., М.: Финансы и статистика, 1995. 304 с.

98. Масленников В.В., Крылов В.Г. Процессно-стоимостное управление бизнесом./ В.В. Масленников, В.Г.Крылов. М.: ИНФРА-М, 2006.

99. Машков В.Ф. Бухгалтерский учет как информационная система // Бухгалтерский учет. 1990. № 12. С. 45-48.

100. Международный менеджмент / под ред. С.Э. Пивоварова, Л.С.Тарасевича, А.И.Мазеля. СПб: Питер, 2001. 576с.:ил.

101. Румянцева З.П. Менеджмент организации: учеб. пособие/ З.П.Румянцева, Н.А.Саломатин, Р.З.Акбердин и др. М.: ИНФРА-М, 1995. 432 с.

102. Менеджмент: учебник для вузов / под ред. проф. М.М.Максимовцева, проф. М.А.Комарова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Единство, 2002. 359с.

103. Мескон М.Х. Основы менеджмента: пер. с англ. / М.Х.

Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури М.: Дело, 1992. 702 с.

104. Мишин Ю.А. Система управленческого учета на современном предприятии // Менеджмент в России и за рубежом. №3, 2001. С. 35 – 38.

105. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. М.: Дело и Сервис, 2002. 420с.

106. Молвинский А. В. Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии // Финансовый директор. 2003. № 5. С. 21 -27.

107. Молвинский А.В. Построение финансовой структуры компании//Финансовый директор. 2006. №2

108. Мухин В.И. Основы теории управления: учебник / В.И. Мухин. М.: Экзамен, 2002. 256с.

109. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.98 N 146-ФЗ. в ред. от 04.11.2005 № 137-ФЗ

110. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.

111. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е.Николаева, О.В.Алексеева М.: Едиториал УРСС, 2003. 304 с.

112. Николаева О.Е. Управленческий учет / О.Е.Николаева, Т.В.Шишкова. М.: УРСС, 1997. 368с.

113. Николаева О.Е. Управленческий учёт / О.Е.Николаева, Т.В.Шишкова. М.:УРСС, 2000.

114. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг"- теория и практика. М.: Финансы и статистика, 1993. 128 с.

115. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: Аналитика-Пресс, 1997. 144 с.
116. Николаева С.А. Система "директ-костинг" и возможности ее применения // Бухгалтерский учет. 1991. № 9. С. 12-15.
117. Николаева С.А. Учет затрат в условиях рынка. М.: Аналитика-Пресс, 2002. 285 с.
118. Об одном из подходов к пониманию содержания управленческого учёта// Концепции и принципы управленческого учета: методические рекомендации. URL: [http:// www.cma.org.ru](http://www.cma.org.ru)
119. Ойхманн Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организации и информационные технологии / Е.Г. Ойхманн, Э.В.Попов. М.: Финансы и статистика, 1997. 336 с.
120. Оптнер Л.С. Системный анализ для решения деловых и практических проблем / пер. с англ. М.: Советское радио, 1969. 216с.
121. Фрхипова Н.И. Организационное управление: учеб. пособие для вузов / Н.И.Фрхипова, В.В.Кульба, С.А.Косяченко и др.; под. ред. Н.И.Архиповой. М.: Издательство ПРИОР, 1998. 448с.
122. Палий В. Ф. Организация управленческого учета М.: Бератор-Пресс, 2003. 450с.
123. Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1999. 120с.
124. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет.2004. № 12.
125. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.
126. Палий В.Ф. Управленческий учёт – новое прочтение внутривозвратного расчёта/В.Ф.Палий, В.В.Палий. //Бухгалтерский учёт. 2000. №17.

127. Пашигорева Г.И. Цели и задачи управленческого учета/ Г.И.Пашигорева, О.С.Савченко.// Бухгалтерский учет. 2000. С. 63-65.
128. Перегудов Ф.И. Введение в системный анализ: учеб. пособие для вузов/ Ф.И.Перегудов, Ф.П.Тарасенко. М.: Высш. шк., 1989. 367 с.
129. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. №19.
130. Пич Р. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки/ Р.Пич, Э.Шерм // Проблемы теории и практики управления. 2001. №3.
131. Погостинская Н.Н., Погостинский Ю.А. Системный анализ финансовой отчетности/ Н.Н.Погостинская, Ю.А.Погостинский СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 1999. 96с.
132. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.
133. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
134. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н.
135. Порываева В.Г. К вопросу о проблеме организации учета затрат/В.Г.Порываева, Е.Л.Гуляева // Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит. Исследования, практика и теория: материалы региональной научно-практической конференции/под ред. Т.Г.Шешуковой. Перм.ун-т. Пермь. 2000. С. 33-35.

136. Пошерстник Е.Б. Состав и учет затрат в современных условиях / Е.Б.Пошерстник, Н.В.Пошерстник М.; СПб.: Издательский Торговый Дом «Герда», 2000. 639 с.

137. Симния Н.А. Проблемы развития топливно-энергетического комплекса: экономика, политика, история: тезисы докладов и сообщений Второй международной практической конференции/ Н.А.Симния (председатель), Н.И.Архипова, Г.В.Росс, М.Л.Романова (отв. Редактор), А.Г.Сергеев (отв. Редактор), А.А.Иголкин, В.Д.Королев. М.: РГТУ, 2001.142с.

138. Пупко Г.М. Аудит и ревизия: учеб.пособие. Мн.: Интерпрессервис; Мисанта, 2003. 429с.

139. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.

140. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия.4-е издание Минск: 2001. 285 с.

141. Семь нот менеджмента. 3-е изд. М.: ЗАО Журнал Эксперт, 1998. 424 с.

142. Словарь Бухгалтерский учет, налоги, хозяйственное право. URL:<http://slovari.yandex.ru>

143. Смирнов С.А. Контроллинг: учебно-практическое пособие. М.: МЭСИ, 1999. 196с.

144. Советский энциклопедический словарь / гл.ред. А.М.Прохоров. М.: Советская энциклопедия,1989. 1632с.

145. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.:Аудит, Юнити, 1996.

146. Соколов Я.В. Экономический смысл издержек обращения на остаток товаров/Я.В.Соколов, В.В.Патров // Бухгалтерский учет. 2003. № 10. С. 13 24.

147. Сомов В.Е. Стратегическое управление нефтеперерабатывающими предприятиями. СПб: Химиздат, 1999. 264с.:ил.
148. Спицнадель В.Н. Основы системного анализа: учеб. пособие. СПб.: Изд. дом Бизнес-Пресса, 2000г. 326с.
149. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не "управленческий" учет // Бухгалтерский учет. 1997. № 2. С. 64-66.
150. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988. 223 с.
151. Терехов А.А. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1999. 512с.
152. Ткач В.И. Международный финансовый и управленческий учет и проблемы совершенствования учета в Российской Федерации: дис. д-ра экон.наук. М., 1992. 485 с.
153. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт/ В.И.Ткач, М.В.Ткач. М.: Финансы и статистика, 1994. 144 с.
154. Торбен Бэч Педерсен. Технология многомерных баз данных/ Бэч Педерсен Торбен, Кристиан Йенсен // Открытые системы. 2002. №1
155. Управление затратами на предприятии: учебник / под общ. редак. Г.А. Краюхина. СПб.: Издательский дом Бизнес-пресса, 2000. 320с.
156. Управление организацией: учебник /под ред. А.Г.Поршнева, З.П.Румянцевой, Н.А.Саломатина. 2-е изд., перераб. и доп. М.:ИНФРА-М,2002. 669с.
157. Управление по результатам: пер. с финск./ общ. ред. и предисл. Я.А.Лейманна. М.: Прогресс, 1993. 320 с.
158. Управленческий учет / под ред. В. Паляя и Р. Вандер

Вила. М.: ИНФРА-М, 1997. 480 с.

159. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. 2-е изд., испр. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. 512с.

160. Уткин Э.А. Контроллинг: российская практика/ Э.А.Уткин, И.В.Мырыник. М.: Финансы и статистика, 1999. 272с.

161. Фалько С.Г. Инновационный менеджмент. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 1996. 111 с.

162. Фалько С.Г., Носов В.М. Контроллинг на предприятии/ С.Г.Фалько, В.М.Носов. М.: Общество Знание РФ, 1995. 80 с.

163. Фалько С.Г., Рассел К.А., Левин Л.Ф. Контроллинг: национальные особенности – российский и американский опыт/ С.Г. Фалько, К.А.Рассел, Л.Ф.Левин // Контроллинг в России. 2002. № 1.

164. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" N 129-ФЗ от 21.11.1996// собрание законодательства РФ. М., 1996.

165. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: пер. с нем. / под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой. М.: Финансы и статистика, 2001. 228с.: ил.

166. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем. / под ред. и с предисл. А.А.Турчака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.

167. Хомбург К. Процесс самоутверждения контроллинга: взгляд специалиста по маркетингу // Проблемы теории и практики управления. 2002. №6.

168. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова / Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.

169. Цены и ценообразование: учебник для вузов / под ред. И.К. Салимжанова. М.: ЗАО Финстатинформ, 2001. 304с.
170. Чангли Д.Ф. Об управлении производственными затратами на предприятии/ Д.Ф.Чангли, Д.И.Хисматуллин.// Бухгалтерский учет. 1997. № 2. С. 67-69.
171. Чая В.Т. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И.Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. №18 (99) 2007. С.12-13
172. Чая В.Т. Перспективы развития управленческого учета/ В.Т. Чая, Н.И.Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 22 (103) .С.2-14.
173. Чая В.Т. Этапы развития управленческого учета/ В.Т.Чая, Н.И.Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 21 (102).С.2-7.
174. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / под ред.М.И.Баканова. М.: Финансы и статистика, 2001. 320с: ил.
175. Четыркин Е.М. Методы финансовых и коммерческих расчетов. 2-е изд.,испр. и доп. М.: Дело Лтд, 1995.
176. Чмель А. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1998. 175 с.
177. Чувашин Е.П. Бюджет и финансы нефтегазовых компаний. М.:Деново,2000. 276с.ил.
178. Шарифов В.С. Рыночные формы организации и управления нефтяной компанией в трансформируемой экономике России. Май – коп. РИПО «АДЫГЕЯ»,1999. 276с.
179. Шевченко И.Г. Управленческий учет. М.: Школа Интел-Синтез, 2001. 620с.

180. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин М.: Инфра-М, 1995.

181. Шешукова Т.Г. Коммерческий расчет на предприятии: учеб. пособие / Т.Г. Шешукова. Перм. ун-т. Пермь, 2007. 180 с.

182. Шешукова Т.Г. Многомерный анализ данных: теория и практика / Т.Г. Шешукова, М.Л. Буторина // Экономический анализ: теория и практика. 2006. №18. С.8-13.

183. Шешукова Т.Г. Особенности организации системы управленческого учета на предприятиях нефтепродуктообеспечения / Т.Г. Шешукова, М.Л. Войтенко // Вестник Пермского университета. 2008. Вып. 8(24). С.73-82.

184. Шешукова Т.Г. Управление денежными средствами холдинга на основе банковского пулинга / Т.Г. Шешукова, М.Л. Войтенко // Финансы и кредит. 2007. №48 (288). С.35-39

185. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Пермь: Изд-во Перм. ун-та, 2002. 132с.

186. Шешукова Т.Г. Теория и практика контроллинга (на примере организаций нефтяной отрасли) / Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляева Пермь: Изд-во Перм. ун-та, 2003. 180с.

187. Шешукова Т.Г., Гуляева Е.Л. Эволюция теории контроллинга (параграф 8 Монографии Местное самоуправление в трансформируемом российском обществе / Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляева. Пермь: М53 Изд-во ПСИ МОСУ, 2002. 136с.). С.93-99.

188. Шешукова Т.Г. Основы аудита и аудиторской деятельности: учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, А.В. Посохина. Пермь: Изд-во Перм. университета, 2001. 171 с.

189. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности

промышленных предприятий России. М.: Издательство «ДЕЛО и Сервис», 2001. 544с.

190. Экономическая стратегия фирмы: учеб. пособие / под ред. А.П. Градова. СПб.: Специальная литература, 1995. 414 с.

191. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1993

192. Янковский К.П. Управленческий учет/ К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. СПб.: Питер, 2001. 128 с.

193. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран /А.Яругова М.: Финансы и статистика, 1991. 238 с.

194. Bhimani A., Bromwich M. Accounting for just-in-time manufacturing systems. CMA: The Management Accounting magazine, February 1991. P. 31-34

195. E. Thomsen, OLAP Solutions: Building Multidimensional Information Systems, John Wiley & Sons, New York, 1997

196. Foster G., Horngren C.N. Cost accounting an cost management in a JT environment. Journal of Cost Management for the Manufactory Industry, Winter, pp. 4-14

197. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996

198. R. Kimball, The Data Warehouse Toolkit: Practical Techniques for Building Dimensional Data Warehouses, John Wiley & Sons, New York, 1996

Приложения

Приложение 1

Основные различия между управленческим и финансовым учетом

Основные показатели учета	Виды учета	
	управленческий	финансовый
1. Цель учета	Подготовка информации для менеджеров организации для принятия ими объективных управленческих решений	Подготовка информации для сопоставления затрат с доходами для определения прибыли организации
2. Соблюдение юридических требований	Информация подготавливается, если выгода от ее использования больше, чем затраты на ее сбор	Законом предусмотрено, например, что руководство открытых акционерных обществ обязано предоставлять финансовые отчеты независимо от их желания
3. Степень точности информации	Информация подготавливается в сжатые сроки, носит приближенный характер	Данные отчетности должны быть более точными, иначе это может вызвать недоверие внешних пользователей к публикуемым отчетам организаций
4. Масштаб учета	Информация подготавливается по каждой структурной единице организации	Информация характеризует деятельность организации в целом

Основные показатели учета	Виды учета	
	управленческий	финансовый
5. Виды систем бухгалтерского учета	Ведение управленческого учета не ограничивается ведением двойной записи	Финансовый учет ведется на основе двойной записи
6. Принципы учета	Информация подготавливается в форме, наиболее приемлемой и удобной для руководства организации, по правилам, удобным для него	Информация должна соответствовать нормам и требованиям законодательства и установившейся практике учета
7. Привязка ко времени предоставления информации	Информация носит характер прогноза, характеризует деятельность организации на перспективу с учетом состояния за прошедшее время	Информация характеризует уже свершившиеся операции и хозяйственные факты, показывает, как это было
8. Частота подачи информации	Информация подготавливается по мере необходимости, может составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно	Информация готовится раз в год (полугодие, квартал)
9. Используемые измерители	Информация может быть представлена как в денежных, так и неденежных измерителях	Информация представляется в денежных единицах в российской валюте — рублях

Основные показатели учета	Виды учета	
	управленческий	финансовый
10. Группировка затрат	Затраты группируются по носителям в разрезе статей калькуляции, что позволяет определить, где и на что израсходованы ресурсы. Перечень статей организация устанавливает самостоятельно	Затраты группируются по экономическим элементам, что позволяет определить результат по обычным видам деятельности. Перечень статей установлен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99
11. Основной объект учета	Структурные подразделения. Руководители подразделений несут ответственность за результаты их работы	Организация в целом. Руководители организации несут ответственность за результаты работы всей организации
12. Степень открытости информации	Является коммерческой тайной, не подлежит публикации, носит конфиденциальный характер	Не является коммерческой тайной. Является открытой, публичной, может заверяться независимыми аудиторами
13. Пользователи информации	Пользователями являются менеджеры и работники организации	Пользователи внешние

Основные показатели учета	Виды учета	
	управленческий	финансовый
14. Базисная структура	Структура информации зависит от запросов и степени их детализации пользователями	Финансовый учет строится на основополагающем балансовом уравнении: $AK = COBK + OB$, где AK — имущество организации (ее активы); $COBK$ и OB — источники его покрытия: $COBK$ — собственный капитал организации; OB — обязательства организации
15. Методика расчета финансовых результатов	Прибыль рассчитывается как разность между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью; «маржинальный доход» рассчитывается согласно международным стандартам бухгалтерского учета, а при составлении финансовой отчетности это запрещается	Возможны два варианта расчета прибыли: 1) стандартный: как разность между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью; 2) современный: как разность между выручкой от реализации продукции, ее производственной себестоимостью и периодическими расходами (отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы»)

Основные показатели учета	Виды учета	
	управленческий	финансовый
16. Связь с другими дисциплинами	Использует методы микроэкономики, финансов, экономического анализа, математической статистики, оптимизации и т.д.	Использует только собственные методы
17. Ответственность за ведение учета	Ответственность за ведение управленческого учета ограничивается административными санкциями внутри предприятия	Ответственность за ведение финансового учета оговорена в законодательстве РФ

Приложение 2

Статистика использования программных продуктов по основным учетным процессам

Основные учетные процессы	SAP	EXCEL	Инфин	1С	Парус	Прочие
Учет основных средств и нематериальных активов	6,9	9,4	5,8	61,3	2,8	13,8
Учет материально-производственных запасов	12,5	3,5	12,5	46,1	7,6	17,8
Учет финансовых вложений	9,7	1,1	8,5	63,8	1,6	15,3
Учет операций с денежными средствами	8,5	0,6	10,5	54,7	2,2	23,5
Учет расчетов с персоналом	8,7	6,9	9,7	54,1	3,2	17,4
Учет расчетов по налоговым обязательствам	28,2	8,7	22,2	5,1	4,4	31,4
Формирование налоговых регистров и налоговых деклараций	16,5	22,3	16,5	23,5	2,5	18,7
Учет расчетов с кредиторами	10,4	2,6	10,4	43,1	6,5	27,0
Учет расчетов с дебиторами	9,8	3,7	9,8	37,7	7,3	31,7
Учет расходов будущих периодов	7,8	3,9	8,7	48,4	2,9	28,3
Ведение плана счетов, учет финансовых результатов, закрытие периода, формирование отчетности, формирование СИП (пакетов для консолидации отчетности)	10,5	11,6	12,5	38,5	1,8	25,1
Учет фактических затрат, калькулирование себестоимости продукции и услуг	9,8	2,7	8,5	55,8	0,9	22,3
Итого по информационным системам	12	7	11	43	4	23

Приложение 3
 Перечень статей расходов, осуществляемых в рамках обычных
 видов деятельности

Виды расходов	Примечание
Материальные расходы:	
Сырье и материалы	
тара и тарные материалы:	
сырье и материалы, связанные с организацией транспортировки	<i>ЗПУ и знаки опасности</i>
прочие материалы	
	<i>спецодежда</i>
	<i>спецжиры</i>
	<i>материалы на текущий и капитальный ремонт</i>
	<i>материалы на текущий ремонт автотранспорта</i>
	<i>материалы на текущий ремонт оргтехники</i>
	<i>материалы на хозяйственные нужды</i>
	<i>материалы по технике безопасности</i>
	<i>канцелярские товары</i>
	<i>списание ОС</i>
	<i>медицинские аптечки</i>
	<i>моющие средства</i>
	<i>бланки</i>
	<i>материалы на рекламу</i>
	<i>материалы на обслуживание</i>
	<i>сырье и материалы прочие</i>
Топливо:	
газ	
нефтепродукты	
газопродукты	
другие виды топлива	
Энергия:	
электроэнергия	
теплоэнергия	
другие виды энергии	

<p>Вода</p> <p>Потери:</p> <ul style="list-style-type: none"> нефть газ нефтепродукты и продукты нефтехимии газопродукты прочие материалы
<p>Амортизация:</p> <ul style="list-style-type: none"> амортизация основных средств амортизация нематериальных активов амортизация прочих внеоборотных активов
<p>Расходы на оплату труда:</p> <ul style="list-style-type: none"> Начисления без учета 13-ой зарплаты Начисления резерва расходов на выплату 13-ой зарплаты Начисления резерва расходов на оплату отпускных
<p>Налоги, сборы и отчисления:</p> <ul style="list-style-type: none"> единый социальный налог начисления без учета 13-й зарплаты, <i>включая ЕСН на взносы в НПФ</i> начисление резерва расходов на выплату 13-й зарплаты начисление резерва расходов на оплату отпускных Прочие налоги: <ul style="list-style-type: none"> земельный налог транспортный налог плата на предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ плата за сверхнормативное загрязнение окружающей среды Прочие: <ul style="list-style-type: none"> <i>плата за пользование водными ресурсами</i> <i>таможенные пошлины и сборы</i> <i>лесной налог</i>
<p>Работы и услуги сторонних организаций:</p> <ul style="list-style-type: none"> услуги грузового транспорта железнодорожным транспортом

<p>морским транспортом</p> <p>водным (речным) транспортом</p> <p>трубопроводным транспортом</p> <p>..... автомобильным транспортом</p> <p>прочие виды транспорта</p> <p>прочие услуги, связанные с транспортировкой</p> <p>транспортные услуги, не связанные перевозкой грузов</p> <p><i>услуги пассажирского транспорта</i></p> <p><i>услуги спецтранспорта</i></p> <p><i>компенсация за использование личного автотранспорта</i></p> <p><i>услуги легкового автотранспорта</i></p> <p>хранение</p> <p>налив</p> <p>перевалка</p> <p>комиссионное и агентское вознаграждение</p> <p>услуги по природоохранным мероприятиям</p> <p>услуги по ремонту основных средств</p> <p>арендная плата, в т.ч.</p> <p>арендная плата за землю</p> <p>прочая</p> <p><i>аренда АЗС, нефтебаза, резервуаров, ж/д тупиков, помещений, автостоянки и прочее</i></p> <p>лизинговые платежи</p> <p>Услуги связи:</p> <p><i>абонентская плата</i></p> <p><i>оплата переговоров</i></p> <p><i>параллельные телефоны</i></p> <p><i>радиоточки</i></p> <p><i>повременная оплата</i></p> <p><i>сотовые телефоны</i></p> <p><i>установка и обслуживание телефонов</i></p> <p><i>модемная связь</i></p> <p><i>пейджеры</i></p>

Услуги пожарной охраны:

*установка и обслуживание пожарной сигнализации
зарядка огнетушителей*

Услуги вневедомственной охраны:

*ВОХР (физическая охрана ОВД и др. организаций)
сигнализация*

*установка и обслуживание сигнализации
сопровождение денежных средств*

Аудиторские услуги

Консультационные и юридические услуги

Услуги сторонних организаций по подготовке кадров

Информационно-вычислительное обслуживание

Программные продукты

Информационно-вычислительное обслуживание:

*обновление без данных и программ
обслуживание оргтехники*

Услуги по рекламе:

аренда металлических конструкций

услуги радио по рекламе

услуги телевидения по рекламе

услуги органов печати по рекламе

наружная реклама

полиграфическая и сувенирная продукция

прочие услуги по рекламе

Страховые платежи:

пенсионное страхование и (или) негосударственное пенсионное
обеспечение

добровольное медицинское страхование

обязательное страхование от несчастных случаев на производ-
стве и профессиональных заболеваний

начисления без учета 13-й зарплаты

начисления на резерв расходов на выплату 13-й зарплаты

начисление на резерв расходов на оплату отпускных

страхование имущества и ответственности,

страхование грузов

прочие виды страхования

Прочие работы и услуги сторонних организаций:

диспетчеризация

уступка права доступа к МН

инспекция

услуги по содержанию дорог

испытания, сертификация, опыты и исследования сторонних организаций

расходы на лицензии

лицензии на автотранспорт

прочие лицензии

возмещение расходов комиссионеров

транспортно-экспедиторские услуги в портах

прочие работы и услуги сторонних организаций

поверка оборудования

обслуживание АЗС

обслуживание ТП

обслуживание систем отопления

хозяйственные работы

обслуживание техн.автотранспорта

услуги здравоохранения

нотариальные и юридические услуги

консультационные услуги

услуги по регистрации объектов

прочие работы и услуги

тех.осмотр

плата за автостоянку

обслуживание КKM

обслуживание оргтехники

услуги СЭС

вывоз мусора

уборка снега

услуги прачечной и химчистки

Прочие затраты

командировочные расходы

транспортные расходы командированных

суточные

услуги гостиницы

прочие

представительские расходы

расходы на НИОКР

прочие расходы

Приложение 4

Порядок распределения расходов вспомогательных и обслуживающих производств

Первичная группировка расходов	Метод отнесения/распределения расходов	База распределения косвенных расходов	Объекты отнесения/распределения расходов						
			МВЗ				Управленческие расходы	Коммерческие расходы	в том числе Прочие услуги
			ЦАО, ЦАФ	нефтебазы	АЗС	магазины			
Расходы паросилового хозяйства									
Выделение части расходов, относимых на собственные объекты и расходы по оказанию услуг сторонним организациям	Косвенно	Гигакалории	x	x	x	x			x
Выделение из расходов, отнесенных на ЦАО, ЦАФ, коммерческие и управленческие расходы	Косвенно	Пропорционально коммерческим и управленческим расходам объекта					x	x	
Расходы лабораторий									
Выделение части расходов, относимых на собственные объекты и расходы по оказанию услуг сторонним организациям	Косвенно	Количество выполненных анализов	x	x	x	x			x
Расходы учебных центров									
Выделение части расходов, относимых на собственные объекты и расходы по оказанию услуг сторонним организациям	Косвенно	Человеко-часы		x	x	x			x
Расходы служб эксплуатации									
Выделение части расходов, относимых на собственные объекты и расходы по оказанию услуг сторонним организациям	Косвенно	Человеко-часы	x	x	x	x			x
Выделение из расходов, отнесенных на ЦАО, ЦАФ, коммерческие и управленческие расходы	Косвенно	Пропорционально коммерческим и управленческим расходам объекта					x	x	

Порядок распределения расходов Центрального аппарата организации

Первичная группировка расходов	Метод отнесения/распределения расходов	База распределения косвенных расходов	Объекты отнесения/распределения расходов												
			Виды деятельности									МВЗ			
			Реализация		Реализация		Реализация		Прочие виды деятельности			Нефтебазы	АЗС	Магазины	
			Крупный опт	Мелкий опт	Крупный опт	Мелкий опт	Крупный опт	Мелкий опт	Посреднические услуги по реализации продукции	Услуги по аренде	Прочие услуги				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Коммерческие расходы															
Расходы на транспортировку нефте- и газопродуктов: - зависящие от дальности перевозки	Косвенно	Тоннокилометры	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X
- не зависящие от дальности перевозки	Косвенно	Объемы отгрузки	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X
- расходы по аренде вагоноцистерн	Косвенно	Вагоносутки	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	
Расходы по хранению собственных нефте- и газопродуктов	Косвенно	Объемы отгрузки	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Прочие расходы, связанные с реализацией нефти и газопродуктов	Косвенно	Объемы отгрузки (потребителям)	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X
Расходы по обслуживанию топливных карт (фиксированная плата)	Косвенно	Количество АЗС											X	
Коммерческие расходы, распределенные на ЦАФ с других МВЗ (транспортного участка, вспомогательных и обслуживающих пр-в)	Косвенно	Объемы отгрузки	X	X	X	X	X	X						
Прямые расходы на крупнооптовую реализацию	Прямым счетом		X		X									
Прямые расходы, связанные с оказанием посреднических услуг	Прямым счетом								X					
Прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду	Прямым счетом									X				
Прочие прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности	Прямым счетом										X			

Порядок распределения расходов, отнесенных на нефтебазы, газохранилища, МОАЗС

Первичная группировка расходов	Метод-отнесения/распределения расходов	База распределения косвенных расходов	Объекты отнесения/распределения расходов														
			Нефтебазы ГХ, МОАЗС	Виды деятельности													
				Реализация нефтепродуктов		Реализация газопродуктов		Реализация фасованных масел		Реализация сопутствующих товаров и продукции	Прочие виды деятельности			МВЗ			
				Крупный опт	Мелкий опт	Крупный опт	Мелкий опт	Крупный опт	Мелкий опт	Мелкий опт	Посреднические услуги по реализации продукции	Услуги по аренде	Прочие услуги	Нефтебазы	АЗС	Магазины	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	
Коммерческие расходы																	
Расходы на содержание зданий и сооружений																	
Выделение части расходов, относимых на объекты, в том числе, сданные в аренду	Косвенно	Площадь объекта	X							X		X	X				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Выделение части расходов, относимых на хранение сторонних нефте- и газородуктов	Косвенно	Объемы хранения	X													
Распределение части расходов, отнесенных на нефтебазы, МОАЗС	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X				X	X
Прочие административно-управленческие расходы нефтебазы, ГХ, МОАЗС																
Выделение части расходов, относимых на хранение сторонних нефте- и газородуктов	Косвенно	Объемы хранения	X													
Распределение части расходов, отнесенных на нефтебазы, МОАЗС	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X				X	X
Расходы на транспортировку нефте- и газородуктов до нефтебазы	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X					X	X	X
Расходы на транспортировку нефте- и газородуктов с нефтебазы: - зависящие от дальности перевозки	Косвенно	Тоннокилометры		X	X	X	X	X	X		X			X	X	X
- не зависящие от дальности перевозки	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X			X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Расходы по аренде вагоноцистерн	Косвенно	Вагоно сутки		X	X	X	X	X	X		X			X	X	X
Расходы по хранению нефте- и газопродуктов: - выделение части расходов, относимых на хранение сторонних нефте- и газопродуктов	Косвенно	Объемы хранения	X													
- распределение части расходов, отнесенных на нефтебазы, МОАЗС	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X			X	X	X
Прочие расходы, свя-занные с реализацией нефте и газопродуктов	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X				X	X
Коммерческие расходы, распределенные на нефтебазы с других МВЗ	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X
Расходы по содержанию и обслуживанию грузового, легкового автотранспорта и спецтранспорта				X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X
Расходы вспомогатель-ных производств (не выделены в качестве отдельных МВЗ)	Косвенно															

1	2		4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Выделение части расходов, относимых на хранение сторонних нефте- и газопродуктов	Косвенно	Объемы хранения	X													
Распределение части расходов, отнесенных на нефтебазы, МОАЗС	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X			X	X	X
Прямые расходы, связанные с реализацией сопутствующих товаров и услуг	Прямым счетом									X						
Прямые услуги, связанные с оказанием посреднических услуг	Прямым счетом										X					
Прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду	Прямым счетом											X				
прочие прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности	Прямым счетом												X			
Прочие расходы	Косвенно	Объемы отгрузки		X	X	X	X	X	X		X			X	X	X

Порядок распределения расходов, отнесенных на АЗС, УАЗС, АГЗС

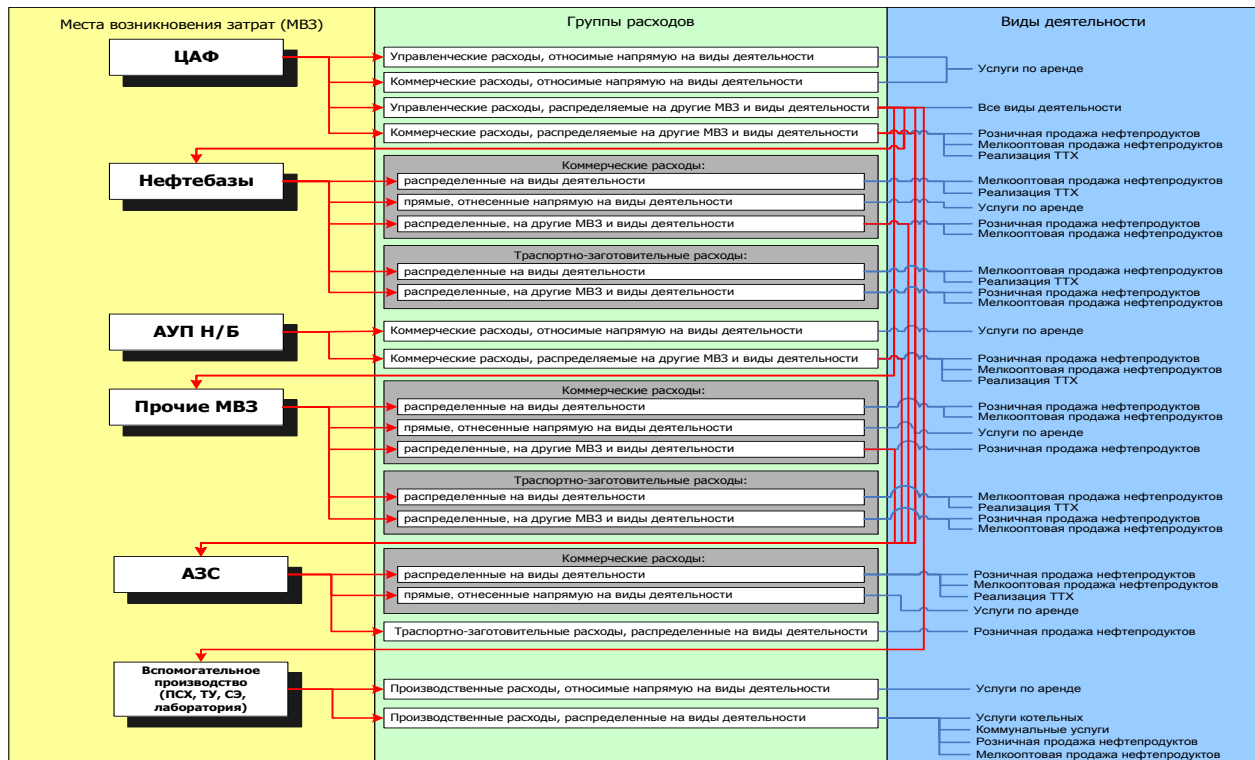
Первичная группировка расходов	Метод отнесения/распределения	База распределения косвенных расходов	Объекты отнесения/распределения расходов												
			АЗС, УАЗС, АГЗС	Виды деятельности									МВЗ		
				Реализация нефтепродуктов		Реализация газопродуктов	Реализация фасованных масел	Реализация сопутствующих товаров и продукции	Сопутствующие услуги	Прочие виды деятельности			магазины	ПТО, мойки	
				Мелкий опт	Розница	Розница	Розница	Розница		Посреднические услуги по реализации продукции	Услуги по аренде	Прочие услуги			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Коммерческие расходы															
Расходы на содержание зданий и сооружений															
Выделение части расходов, относимых на объекты, в том числе сданные в аренду	Косвенно	Площадь объекта	X						X	X		X	X	X	X
Распределение части расходов, отнесенных на расходы АЗС, УАЗС, АГЗС	Косвенно	Объемы продаж		X	X	X	X				X				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Расходы на транспортировку нефте- и газопродуктов до АЗС	Косвенно (УАЗС) Прямым счетом (АЗС, АГЗС)	Объемы продаж		X	X	X	X			X				
Прочие расходы, связанные с реализацией нефте- и газопродуктов	Косвенно (УАЗС) Прямым счетом (АЗС, АГЗС)	Объемы продаж		X	X	X	X			X				
Коммерческие расходы, распределенные на АЗС с других МВЗ	Косвенно	Объемы продаж		X	X	X	X	X		X				
Прямые расходы на мелкооптовую реализацию нефтепродуктов	Прямым счетом			X						X				
Прямые расходы, связанные с реализацией сопутствующих товаров и услуг	Прямым счетом							X	X					
Прямые расходы на содержание объектов, сдаваемых в аренду	Прямым счетом										X			
Прочие расход	Косвенно	Выручка		X	X	X	X	X	X	X				

Порядок распределения расходов, отнесенных на магазины, ПТО, мойки

Первичная группировка расходов	Метод отнесения/ распределения расходов	База распределения косвенных расходов	Объекты отнесения/распределения расходов		
			Виды деятельности		
			Реализация фасованных масел	Реализация сопутствующих товаров и продукции	Прочие виды деятельности
			Розница	Розница	Прочие услуги
Коммерческие расходы					
Расходы на содержание зданий и сооружений	Косвенно	Выручка			
Прочие административно-управленческие расходы	Косвенно	Выручка	х	х	х
Коммерческие расходы, распределенные на магазин с других МВЗ (транспортного участка, вспомогательных и обслуживающих пр-в, ЦАО, ЦАФ, нефтебаз, АЗС)	Косвенно	Выручка	х	х	х
Расходы по транспортировке товара до магазина	Косвенно	Выручка	х	х	х
Прочие расходы, связанные с реализацией товаров	Косвенно	Выручка	х	х	х
Прямые расходы, связанные с реализацией фасованных масел	Прямым счетом		х		
Прямые расходы, связанные с реализацией сопутствующих товаров	Прямым счетом			х	
Прямые расходы, связанные с прочими видами деятельности	Прямым счетом				х
Прочие расходы	Косвенно	Выручка	х	х	х

Порядок распределения расходов по МВЗ и видам деятельности



Приложение 10

Рекомендуемые методы планирования по соответствующим
статьям затрат, включаемых в показатель «Общие и
административные расходы»

№ п/п	Наименование статьи затрат формы «Общие и административные расходы»	Состав затрат, включаемых в статью	Методы планирования
1	Материальные расходы	Материальные затраты, связанные с содержанием и обслуживанием управленческого и общехозяйственного персонала и основных средств управленческого назначения, в т.ч. по видам материальных затрат	Метод прямого счета
2	Расходы на оплату труда	Расходы на оплату труда управленческого и общехозяйственного персонала, в т.ч. по видам выплат:	Нормативный
2.1	Начисления работникам без учета 13-й зарплаты	Заработная плата согласно штатному расписанию	Нормативный
		Премии по результатам работы	Нормативный
		Надбавки и другие выплаты, предусмотренные положениями по оплате труда, ТК РФ и коллективным договором	Нормативный
		Оплата учебных отпусков	Нормативный

2.2	Начисление резерва расходов на выплату 13-й зарплаты	Резерв на выплату вознаграждения по результатам работы за год	Нормативный
2.3	Начисление резерва расходов на оплату отпускных	Выплаты ежегодных основных и дополнительных отпусков, а также денежных компенсаций за неиспользованный отпуск	Нормативный
2.4	Выплаты социального характера работникам списочного состава (материальная помощь, премии, пособия, путевки, обучение и другие услуги)	Затраты на путевки	Экспертный
		Материальная помощь к отпуску и прочая материальная помощь	Экспертный
		Премии единовременные	Экспертный
		Расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности	Экспертный
		Выплаты неработающим пенсионерам	Экспертный
		Материальная помощь на приобретение жилья	Экспертный
		Возмещение медосмотра	Экспертный
		Оплата за время военных сборов	Экспертный
		Списание ссуды по коллективному договору	Экспертный
Прочие выплаты социального характера работникам списочного состава	Экспертный		
3	Безвозмездная финансовая помощь и благотворительность	Целевое финансирование некоммерческих партнерств	Статистический

№ п/п	Наименование статьи затрат формы «Общие и административные расходы»	Состав затрат, включаемых в статью	Методы планирования
4	Содержание ЖКХ, соцукультсферы, проведение различных социально-культурных мероприятий, включая работы, не давшие положительного результата	Содержание и охрана объектов непроизводственной сферы (объекты культурной, социальной сферы, спортивно-оздоровительной сферы, здравпунктов)	Метод прямого счета
		Отчисления профкому на культурно-массовые и спортивно-оздоровительные мероприятия	Статистический
		Премии профкому	Статистический
		Прочие расходы на содержание ЖКХ	Статистический
		Социально-культурные мероприятия по коллективному договору	Метод прямого счета
5	Работы и услуги сторонних организаций		
5.1	Транспортные услуги	Транспортные услуги, используемые в управленческих нуждах, в т.ч. по видам услуг:	Метод прямого счета
		Транспортно-экспедиционные услуги	- // -
		Ремонты транспортных средств, используемых в управленческих целях	- // -
		Компенсация за использование личного автотранспорта в управленческих целях	- // -
		Компенсация за проезд в управленческих целях	- // -
		Госпошлина за технический осмотр в управленческих целях	- // -
		Транспортные расходы, которые не относятся к производственным или административным объектам (относится к объектам общего назначения)	- // -

Продолжение прилож. 10

№ п/п	Наименование статьи затрат формы «Общие и административные расходы»	Состав затрат, включаемых в статью	Методы планирования
5.2	Комиссионное и агентское вознаграждение	Комиссионное и агентское вознаграждение, относимое на управленческие расходы	Метод прямого счета
5.3	Услуги по природоохранным мероприятиям	Утилизация отходов	– // –
		Проведение санитарно-эпидемиологических экспертиз	– // –
		Услуги по природоохране	– // –
5.4	Услуги по ремонту	Услуги по ремонту основных средств непроизводственного назначения	– // –
5.5	Арендная плата	Аренда основных средств непроизводственного назначения, в т.ч. по видам арендованного имущества	– // –
		Аренда железнодорожных тупиков	– // –
		Аренда автостоянок	– // –
		Аренда оборудования	– // –
		Аренда автотранспортных средств	– // –
		Аренда помещений (офисов)	– // –
		Арендная плата, которая не относится к производственным или административным объектам (относится к объектам общего назначения)	– // –
5.6	Услуги пожарной охраны	Услуги по содержанию пожарной охраны в части, относимой на управленческие нужды	– // –
		Техническое обслуживание охранно-пожарной сигнализации в части, относимой на управленческие нужды	– // –
5.7	Услуги вневедомственной охраны	Услуги вневедомственной охраны в части, относимой на управленческие нужды, в т.ч. по видам услуг	– // –
		Технический осмотр и ремонт средств комплексной безопасности	– // –

№ п/п	Наименование статьи затрат формы «Общие и административные расходы»	Состав затрат, включаемых в статью	Методы планирования
		Физическая охрана объектов	Метод прямого счета
		Видеонаблюдение	- // -
		Оформление пропусков	- // -
		Вневедомственная охрана, которая не относится к производственным или административным объектам (относится к объектам общего назначения)	- // -
		Прочие расходы по охране	- // -
5.8.	Аудиторские услуги	Аудит бухгалтерской отчетности	- // -
5.9	Консультационные и юридические услуги	Консультационные услуги	- // -
		Нотариальные услуги	- // -
		Юридические услуги	- // -
5.10	Услуги сторонних организаций по подготовке кадров	Услуги сторонних организаций по подготовке кадров управленческого и общехозяйственного персонала, в т.ч. по видам услуг:	- // -
		Стажировки	- // -
		Переподготовка кадров	- // -
		Проведение семинаров, лекций	- // -
		Повышение квалификации	- // -
		Аттестацию работников	- // -
5.11	Информационно-технологическое обеспечение	Информационно-вычислительное обслуживание и услуги связи в части, относимой на управленческие нужды	- // -

Продолжение прилож. 10

№ п/п	Наименование статьи затрат формы «Общие и административные расходы»	Состав затрат, включаемых в статью	Методы планирования
5.12	Услуги по рекламе	Непрямая реклама, в том числе выставочно-ярмарочные мероприятия, мероприятия по связям с общественностью, спонсорство и пр.	Метод прямого счета
5.13	Страховые платежи	Необязательное (негосударственное) страхование объектов, связанных с осуществлением управленческой деятельности	– // –
5.13.1	Пенсионное страхование и (или) негосударственное пенсионное обеспечение	Пенсионное страхование и (или) негосударственное пенсионное обеспечение управленческого и общехозяйственного персонала	– // –
5.13.2	Добровольное медицинское страхование	Добровольное медицинское страхование управленческого и общехозяйственного персонала	– // –
5.13.3	Страхование имущества и ответственности	Страхование имущества и ответственности, связанных с осуществлением управленческой деятельности	– // –
5.13.4	Прочие виды страхования	Прочие виды обязательного страхования объектов, связанных с осуществлением управленческой деятельности	– // –
5.14	Прочие работы услуги сторонних организаций	Прочие работы услуги сторонних организаций, относимые на управленческие расходы	– // –
6	Прочие затраты		

№ п/п	Наименование статьи затрат формы «Общие и административные расходы»	Состав затрат, включаемых в статью	Методы планирования
6.1	Командировочные расходы	Командировочные расходы управленческого и общехозяйственного персонала, в т.ч. по видам расходов	Нормативный метод и метод прямого счета
		Авиа-ж/д билеты по командировкам, в том числе сверх норм	– // –
		Услуги гостиницы, в том числе сверх норм	– // –
		Суточные, в том числе сверх норм	– // –
		Прочие	– // –
6.2	Представительские расходы	Официальные приемы и обслуживание представителей других организаций	– // –
		Протокольные мероприятия, которые не относятся к производственным или административным объектам	– // –
6.3	Услуги кредитных организаций, в том числе банковское обслуживание	Комиссионное вознаграждение по продаже валюты	Метод прямого счета
		Инкассация и пересчет денежной наличности	– // –
		Обслуживание пластиковых карт	– // –
		Обслуживание и комиссия за РКО	– // –
Прочие	– // –		
6.4	Расходы на создание резервов	Резервы по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей	Статистический
6.5	Другие расходы	Прочие расходы общего и административного характера, не учтенные в остальных статьях	Экспертный

Форма представления плановой и фактической информации о показателе «Общие и административные расходы»

Код строки	Наименование статьи расходов	Сумма
1	2	3
1.	Материальные расходы	
2.	Расходы на оплату труда	-
2.1.	Начисления работникам без учета 13-ой зарплаты	
2.2.	Начисление резерва расходов на выплату 13-ой зарплаты	
2.3.	Начисление резерва расходов на оплату отпускных	
2.4.	Выплаты социального характера работникам списочного	
3.	Безвозмездная финансовая помощь и благотворительность	
4.	Содержание ЖКХ, соцкультсферы, проведение	
5.	Работы и услуги сторонних организаций	-
5.1.	Транспортные услуги	
5.2.	Комиссионное и агентское вознаграждение	
5.3.	Услуги по природоохранным мероприятиям	
5.4.	Услуги по ремонту	
5.5.	Арендная плата	
5.6.	Услуги пожарной охраны	
5.7.	Услуги вневедомственной охраны	
5.8.	Аудиторские услуги	
5.9.	Консультационные и юридические услуги	
5.10.	Услуги сторонних организаций по подготовке кадров	
5.11.	Информационно-технологическое обеспечение	
5.12.	Услуги по рекламе	
5.13.	Страховые платежи	-
5.13.1.	пенсионное страхование и (или) негосударственное пенсионное обеспечение	
5.13.2.	добровольное медицинское страхование	
5.13.3.	страхование имущества и ответственности	
5.13.4.	прочие виды страхования	
5.14.	Прочие работы услуги сторонних организаций	
6.	Прочие затраты	-
6.1.	Командировочные расходы	
6.2.	Представительские расходы	
6.3.	Услуги кредитных организаций, в том числе банковское обслуживание	
6.4.	Расходы на создание резервов	
6.5.	Другие расходы	
7.	Перераспределение расходов структурных подразделений	
8.	ИТОГО ПО ПОКАЗАТЕЛЮ "ОБЩИЕ И АДМИНИСТРАТИВНЫЕ РАСХОДЫ"	-

Ежедневный прогноз ликвидности

	Бюджетная единица	<наименование бюджетной организации>			
	Тип бюджетной единицы	<российская или зарубежная организация Группы>			
		N			
		тыс. <наименование валюты>			
Код	Статьи ежедневного прогноза ликвидности (отчет)		N	N+1	...
05	Денежные средства на начало периода				
1	Денежный поток по операционной деятельности				
11	Поступления				
111	Продажи				
1101	Продажа нефти				
	организация группы Лукойл				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	...				
	третьи лица				
11102	Продажа газа				
	организация группы Лукойл				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	...				
	третьи лица				
11103	Продажа нефтепродуктов и продуктов нефтехимии				
	организация группы Лукойл				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	...				
	третьи лица				
11104	Продажа газопродуктов				
	организация группы Лукойл				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам				
	...				
	третьи лица				

Код	Статьи ежедневного прогноза ликвидности (отчет)	N	N+1	...
11105	Продажа услуг процессинга			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
11109	Продажа прочих продукции и товаров			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
112	Продажа работ и услуг			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
1129	Продажа общехозяйственных работ, услуг			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
114	Возврат налогов из бюджета			
	третьи лица			
119	Прочие поступления по операционной деятельности			
1190002	Расчеты за третьих лиц			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			

Код	Статьи ежедневного прогноза ликвидности (отчет)	N	N+1	...
1190019	Другие поступления			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
12	Выплаты			
121	Закупки			
12101	Закупка нефти			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
12102	Закупка газа			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
12103	Закупка нефтепродуктов и продуктов нефтехимии			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
12104	Закупка газопродуктов			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			

Код	Статьи ежедневного прогноза ликвидности (отчет)	N	N+1	...
12105	Процессинг			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
12109	Закупка прочих сырья, материалов и товаров			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
122	Услуги сторонних организация и прочие расходы			
1228	Услуги, связанные продажами и закупками			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
1229	Управленческие и общехозяйственные расходы			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
123	Оплата труда			
	третьи лица			
124	Налоги и сборы			
1240001	Налог на добавленную стоимость			
1240002	Акциз			
1240003	Таможенные платежи			
1240004	Единый социальный налог (налог с ФОТ)			
1240005	Налог на доходы физических лиц			
1240006	Налог на добычу полезных ископаемых			
1240007	Регулярные платежи за пользование недрами			

Код	Статьи ежедневного прогноза ликвидности (отчет)	N	N+1	...
1240008	Налог на имущество			
1240009	Налог на прибыль			
1240010	Пени и штрафы по налогам и сборам			
12400011	Проценты по налоговым кредитам			
1240019	Прочие налоги и сборы			
129	Прочие направления средств операционной деятельности			
1290002	Расчеты за третьих лиц			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
1290019	Прочие выплаты			
	организация группы Лукойл			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	бюджетная единица с расшифровкой по договорам			
	...			
	третьи лица			
	Требуемый остаток денежных средств на конец периода			
	Недостаток/избыток денежных средств (расчет)			
	Краткосрочные полученные кредиты и займы (расчет)			
	Краткосрочные выданные кредиты и займы (расчет)			
	Конверсионные операции (расчет)			
41	Поступления по конверсионным операциям			
42	Выплаты по конверсионным операциям			
61	Поступления по внутренним операциям			
62	Выплаты по внутренним операциям			
07	Выравнивание (расчетная) +/-			
06	Денежные средства на конец периода			

Научное издание

*Шешукова Татьяна Георгиевна
Войтенко Мария Леонидовна*

**Развитие системы управленческого учета (на
материалах предприятий нефтепродуктообеспечения)**

Монография

Редактор *Л.Л. Савенкова*
Корректор *Л.И. Иванова*
Компьютерная верстка *Н.Е. Чирковой*

Подписано в печать 28.12.2009 Формат 60×84/16.
Усл. печ. л. 16,69. Уч.-изд. 13,9. Тираж 100экз.
Заказ **36.**

Редакционно-издательский отдел
Пермского государственного университета
614990. Пермь, ул. Букирева, 15

Типография Пермского государственного университета
614990. Пермь, ул. Букирева, 15