

**Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова**

Экономический факультет

на правах рукописи

ГОРДЕЕВА Елена Евгеньевна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА  
ПРОИЗВОДСТВО В НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ  
ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва 2010

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского Государственного Университета им. М.В. Ломоносова.

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Суйц Виктор Паулевич**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Мезенцева Татьяна Мартемьяновна**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Хамидуллина Зулейха Чулпановна**

Ведущая организация: **Российская академия предпринимательства**

Защита состоится « 9 » декабря 2010 года в 15 часов на заседании Диссертационного Совета Д 501.001.18 при Московском Государственном Университете им. М.В. Ломоносова по адресу: 119991 г. Москва, ГСП-1, Ленинские Горы, МГУ им. М.В. Ломоносова, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет, ауд. № 407.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке 2-го учебного корпуса МГУ им. М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан « 3 » ноября 2010 г.

Ученый секретарь  
Диссертационного совета Д 501.001.18  
при МГУ им. М.В. Ломоносова  
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

## **I. Общая характеристика работы**

**Актуальность темы исследования.** В процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятий в условиях рынка формируется значительное количество различной информации, являющейся исходной базой для управленческого учета.

Для принятия обоснованных управленческих и финансовых решений руководству предприятия необходимо иметь информацию о затратах. Эта информация является базой всей системы управленческого учета на предприятии независимо от целей организации, ее особенностей технологии и выпускаемой продукции. Даже организации, которые не ставят своей целью извлечение прибыли, все-таки оценивают эффективность своей деятельности в понятиях эффективности использования ресурсов. В учете, как бухгалтерском, так и управленческом, затраты определяются наиболее строго, способы классификации затрат тщательно проработаны и стали частью общепринятых профессиональных стандартов.

Информация о затратах используется не только для исчисления себестоимости и прибыли для целей внешней отчетности, но и в процедурах управленческого учета, анализа, бюджетирования, оценки эффективности и организации мотивации сотрудников.

Таким образом, умелое управление затратами в организации на основе качественной обработки управленческой информации о затратах способствует росту эффективности ее деятельности и повышению конкурентоспособности организации.

Большое внимание в экономической литературе стало уделяться вопросам правильности калькулирования себестоимости продукции, в частности, распределению косвенных затрат.

Развитие производства привело к огромному разнообразию выпускаемой продукции. Возросла стоимость ресурсов, не связанных непосредственно с

производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу и т.д. Кроме того автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной учетной информации.

Таким образом, к концу 80-х годов прошлого века, все эти обстоятельства вызвали пересмотр и изменение методов распределения косвенных расходов и возникновению метода учета затрат по видам деятельности или ABC-метода (от английского Activity Based Costing – ABC). Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования себестоимости состоит в способе распределения накладных расходов. Метод ABC не является ни абсолютно новым, ни революционным. В значительной мере он соединил в себе общеизвестные ученые процедуры, разработанные усилиями многих специалистов по учету и финансовых менеджеров для нужд конкретных компаний.

Различные, бурно развивающиеся в последние десятилетия и вызывающие большой интерес теории управленческого учета затрат и одновременно системы управления затратами и производством, комбинируют собственные методологии с методом учета затрат по видам деятельности (ABC).

Общая методология учета по видам деятельности достаточно хорошо разработана в экономической литературе и на практике, однако ABC-метод не требует строгого и последовательного соблюдения определенных правил и стандартов и не является универсальным. Каждая организация может иметь свои уникальные пути реализации этой методологии учета затрат в соответствии со спецификой бизнеса и конечными целями. В отечественной практике данный метод нельзя назвать широко используемым, хотя имеются все предпосылки для его внедрения. По данным обследований предприятий России можно сделать вывод о широком применении старого метода

распределения накладных расходов пропорционально прямым затратам на оплату труда.

Много теоретических и практических проблем связано с учетом затрат по сегментам и центрам ответственности и с оценкой их деятельности, с оценкой выполнения плана. Использование лишь гибкого бюджета для этих целей, не решает проблему оценки.

Возникает множество проблем процессно-ориентированного подхода не только к бюджетированию, но и к учету и контролю как затрат, так и результатов деятельности и определению эффективности использования рабочего времени.

Недостаточно внимания пока еще уделяется проблемам формирования и оценке затрат для целей стратегического управленческого учета.

Все это делает рассматриваемую тему весьма актуальной и интересной как в теоретическом, так и в практическом отношении.

Вышеизложенное подтверждает значимость рассматриваемой проблемы, предопределило тему диссертационного исследования и обусловило актуальность разработки вопросов управленческого учета затрат и практических рекомендаций по его становлению и развитию.

Требуется как совершенствование существующих, так и создание новых концептуальных представлений, методического инструментария с учетом организационных и технологических особенностей компании для ведения эффективного управленческого учета.

Актуальность поставленной проблемы подтверждается вниманием к ней отечественных и зарубежных ученых.

**Степень изученности темы и достоверности научных результатов.** Теоретические и прикладные аспекты развития методологии, организации и функционирования управленческого учета в современных условиях освещены в трудах: В.Д. Андреева, М.В. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Н.Г. Гаджиева, В.Г. Гетьмана, Т.П. Карповой, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, А.Д. Ларионова, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, О.А. Мироновой, О.Е.

Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, В.И. Подольского, Л.В. Поповой, Т.М. Садыковой, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой, Л.З. Шнейдмана.

Среди отечественных и зарубежных ученых прошлых веков известны: Н.А. Блатов, Р. Вейцман, А.М. Галаган, А.И. Гуляев, Ф.В. Езерский, И.Р. Николаев, А.П. Рудановский, Э. Шмаленбах. Концептуальные основы бухгалтерского и управленческого учета, качественные характеристики учетной информации обоснованы зарубежными учеными, такими как: Х. Андерсон, Э.А. Арсена, Р. Бенке, Л. Бернштейн, Й. Бетге, Р. Брейли, М. Ван Бреда, К. Друри, Р. Каплан, Д. Колдуэлл, М. Мэтьюс, Д. Нортон, Б. Нидлз, М. Перера, Ж. Ришар, Д. Фостер Д., Ч.Т. Хорнгрена, Р. Энтони, Э. Хендриксен.

Различные аспекты методологии и организации управленческого учета нашли отражение в трудах: М.М. Каверина, В.Э. Керимова, И.Г. Кондратова, А.Ф. Крюкова, Е.Н. Лавренчук, Ю.А. Мишина, В.Д. Новодворского, О.П. Осиленковой, Н.Б. Польшалиной. Подходы, принципы и методы использования информации управленческого учета представлены в работах специалистов в области управленческого анализа М.И. Баканова, С.Л. Бороненковой, В.В. Ковалева, Ф.Б. Рипполь-Сарагоси, Р.Ю. Симионова, М.Л. Слуцкина, В.А. Чернова, Н.Г. Чумаченко и др.

По достоинству оценивая научный вклад названных специалистов, следует отметить, что на сегодняшний день недостаточно проработанными остаются многие вопросы теории, методики и организации управленческого учета.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель и задачи диссертационного исследования заключается во всесторонней оценке российской и зарубежной теории и практики управленческих процессов и разработке теоретических и практических аспектов управленческого учета затрат в современных экономических условиях в российских компаниях с учетом требований и достижений международной практики.

В рамках поставленной цели были поставлены соответствующие этой цели задачи:

- рассмотреть методологические основы управленческого учета, его сущность и содержание;
- исследовать вопросы становления и развития учета затрат по видам деятельности, акцентировать внимание на саму деятельность (действия персонала), а не только на продукты и процессы;
- проанализировать организацию учета затрат по сегментам и центрам ответственности в нефтеперерабатывающих компаниях;
- предложить процессно-ориентированную методику оценки деятельности центров ответственности;
- разработать контрольные процедуры в управленческом учете и регулировании затрат в процессе управления затратами;
- предложить методические основы разработки и внедрения системы управленческого учета на предприятии нефтепереработки;
- предложить методику процессно-ориентированного бюджетирования, учета и контроля затрат и результатов центра ответственности;
- разработать методы оценки результатов деятельности центров ответственности на основе управленческого учета процесса трудовой деятельности персонала центров ответственности;
- исследовать современное состояние и обобщить исследования в области стратегического управленческого учета затрат.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.4 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа», п. 1.12 «Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ» специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки).

**Объектом исследования** была избрана существующая практика ведения управленческого учета затрат на российских предприятиях. Исследования проведены по материалам предприятий нефтеперерабатывающей промышленности, а также предприятий других отраслей.

**Предметом исследования** в диссертационной работе является теория, методология и практика создания и совершенствования управленческого учета затрат и его взаимодействия с общей системой управления на предприятиях.

**Теоретической и методологической базой** исследования является конкретное приложение теории научного познания к предмету исследования.

В основу диссертационного исследования положен диалектический метод, который ориентирует на изучение экономических явлений и процессов во взаимосвязи и непрерывном развитии. В процессе исследования были использованы как общенаучные методы исследования и познания (диалектика, анализ, синтез, системность, комплексность, аналогия, оптимизация и др.), так и специальные приемы и процедуры (сравнение, группировка, расчет коэффициентов и др.). Новые положения и предложения аргументированы результатами исследований и наблюдений, полученными сравнительно-историческим, диалектико-синтетическим и абстрактно-логическим методами.

Теоретическую основу исследования составляют труды отечественных и зарубежных специалистов по проблемам теории и методологии управленческого учета затрат, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, материалы научных конференций и исследований, периодические экономические издания.

Методологическую основу исследования составили теории развития экономики и связанные с ними теоретические и практические аспекты методологии и организации управленческого учета затрат, оценки и калькулирования себестоимости.

**Научная новизна исследования** состоит в разработке предложений по совершенствованию управленческого учета, контроля, анализа затрат и их оценки.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну диссертационного исследования, заключаются в следующем:

- обобщены основные современные подходы к организации управленческого учета затрат, зарубежные методы и приемы этого учета, применяемые в российской практике, в том числе на предприятиях нефтепереработки;
- предложена усовершенствованная модель структуры управления затратами по видам деятельности (Cost Management System - CMS), известной как САМ-І крест, которая включает необходимость не только управления процессом и продуктом, но и персоналом и его деятельностью;
- предложен процессно-ориентированный подход к оценке деятельности центров ответственности; разработана методика процессно-ориентированного планирования контроля, учета и оценки затрат и результатов первичных центров ответственности, предусматривающая использование данных управленческого учета в корректировке плановых и фактических показателей для целей оценивания результатов деятельности центров ответственности;
- обобщены концепции, инструменты и технологии стратегического управленческого учета затрат в целях применения достижений зарубежных экономических исследований в современных российских условиях.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что использование разработанной методологии и методик управленческого учета способствует повышению эффективности и качества информационных ресурсов, снижает трудоемкость учетно-отчетных процедур, повышает эффективность затрат хозяйственных средств.

Рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, носят конкретный характер и могут быть использованы в управленческой учетной практике деятельности не только предприятий нефтепереработки, но и других отраслей, а также для развития методологической базы учетно-аналитического процесса, подготовки принятия адекватных решений при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, что дает возможность разрабатывать практические методы развития организаций.

**Теоретическая значимость.** В диссертации на основании выполненных автором исследований разработаны теоретические и практические положения, совокупность которых можно квалифицировать как совершенствование теории управленческого учета на предприятиях в соответствии с международной практикой. Теоретические результаты диссертации открывают возможности совершенствования управленческого учета на современных российских предприятиях.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, опубликованы, доложены и получили одобрение на Ломоносовских чтениях (2006, 2008 гг.), на Татуровских чтениях (2009 г.) в МГУ им. М.В. Ломоносова, внедрены в практику работы ряда нефтеперерабатывающих предприятий, в частности, ОАО «Сызранский нефтеперерабатывающий завод», ОАО «Новокуйбышевский нефтеперерабатывающий завод», а также предприятий других отраслей: ОАО «Тяжмаш» и ЗАО «Тяжмаш-Гидро» г.Сызрань.

Материалы диссертационного исследования используются на экономическом факультете МГУ им. М.В. Ломоносова при чтении лекций по управленческому учету для бакалавров отделения «Менеджмент», а также в Самарском государственном университете.

**Публикации.** Основные результаты исследования опубликованы в семи печатных работах автора общим объемом 2,7 п.л., в т.ч. две статьи опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 15 схем, 36 таблиц, заключения, списка литературы и приложений.

## **II. Основные положения, выносимые на защиту**

### ***Структура управления затратами по видам деятельности***

В 1990 году, была создана диаграмму, представляющую структуру управления затратами по видам деятельности. Программа по системам управления затратами (Cost Management System - CMS), широко обсуждалась ведущими специалистами промышленности, консультантами и правительственными учреждениями в целях совершенствования систем управления затратами. Эта диаграмма общеизвестна как САМ-I крест.

САМ-I крест демонстрирует, что виды деятельности, находящиеся на пересечении вертикальной и горизонтальной составляющих креста, важны как для отражения затрат по бизнес-процессам, так и затрат по объектам учета. Примером конечного объекта учета затрат может быть продукция, получаемая на этапе производства, и готовый продукт. Это может быть и конкретный клиент. Вертикальное направление, называемое видом деятельности на объект затрат (АВС), объясняет «сколько продукт стоит», горизонтальное (АВМ) - вид на процесс, объясняет «почему продукт имеет стоимость», и что вызывает затраты.

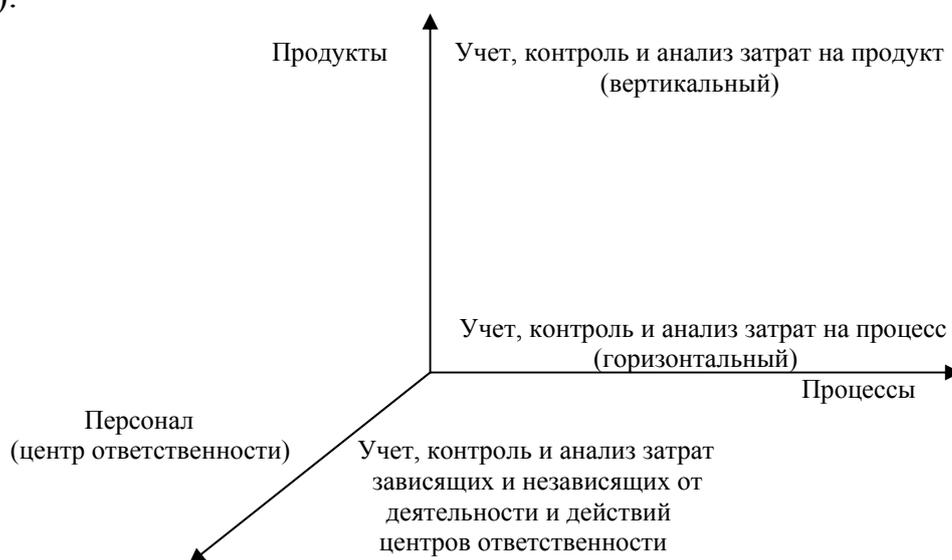
Вертикальная составляющая, вид на продукт, очень эффективна для выявления разнообразия различных продуктов или различных клиентов и отнесения затрат на них, сначала при помощи учета и оценки ресурсов через потребляющие их виды деятельности (операции), и затем – в форме конечных объектов затрат. Горизонтальная составляющая, характеризующая вид на процесс, показывает последовательность видов деятельности бизнес-процесса с точки зрения формирования затрат.

С нашей точки зрения, необходимо выделить еще одну составляющую – перпендикулярную горизонтальной и вертикальной – деятельность, действия центров ответственности – как управляющих, так и исполнителей. Это составляющая связана с управлением по отклонениям и имеет конечной целью, во-первых, устранение операционных и текущих отклонений, и во-

вторых, оценку действий и деятельности работников, центров ответственности в процессе создания продукта, реализации бизнес-процесса.

Рассмотрение затрат укрупнено лишь как затраты на продукты и процессы не в полной мере позволяет управлять этими затратами. Кроме того, управление может осуществляться лишь людьми, а не продуктами и процессами их создания.

По нашему мнению, возникла парадоксальная ситуация: виды деятельности контролируются и учитываются, а сама деятельность – нет. Наряду с ABC и ABM нами предлагается ввести управленческий учет деятельности персонала – руководителей центров ответственности (схема 1; схема 2).



*Схема 1. Комплексный взгляд на формирование затрат: продукты – процессы – персонал*

Таким образом, нами предлагается трансформировать САМ-1 крест из двумерного в трехмерный, введя перпендикулярную двум остальным составляющую, связанную с оценкой и стимулированием деятельности центров ответственности.

Отсюда следует вывод, что комплексный взгляд на формирование затрат содержит по нашему мнению три составляющие:

- 1) формирование, учет, контроль и анализ затрат на продукт;
- 2) формирование, учет, контроль и анализ затрат на процесс;
- 3) формирование, учет, контроль и анализ затрат для оценки действий и деятельности центров ответственности.

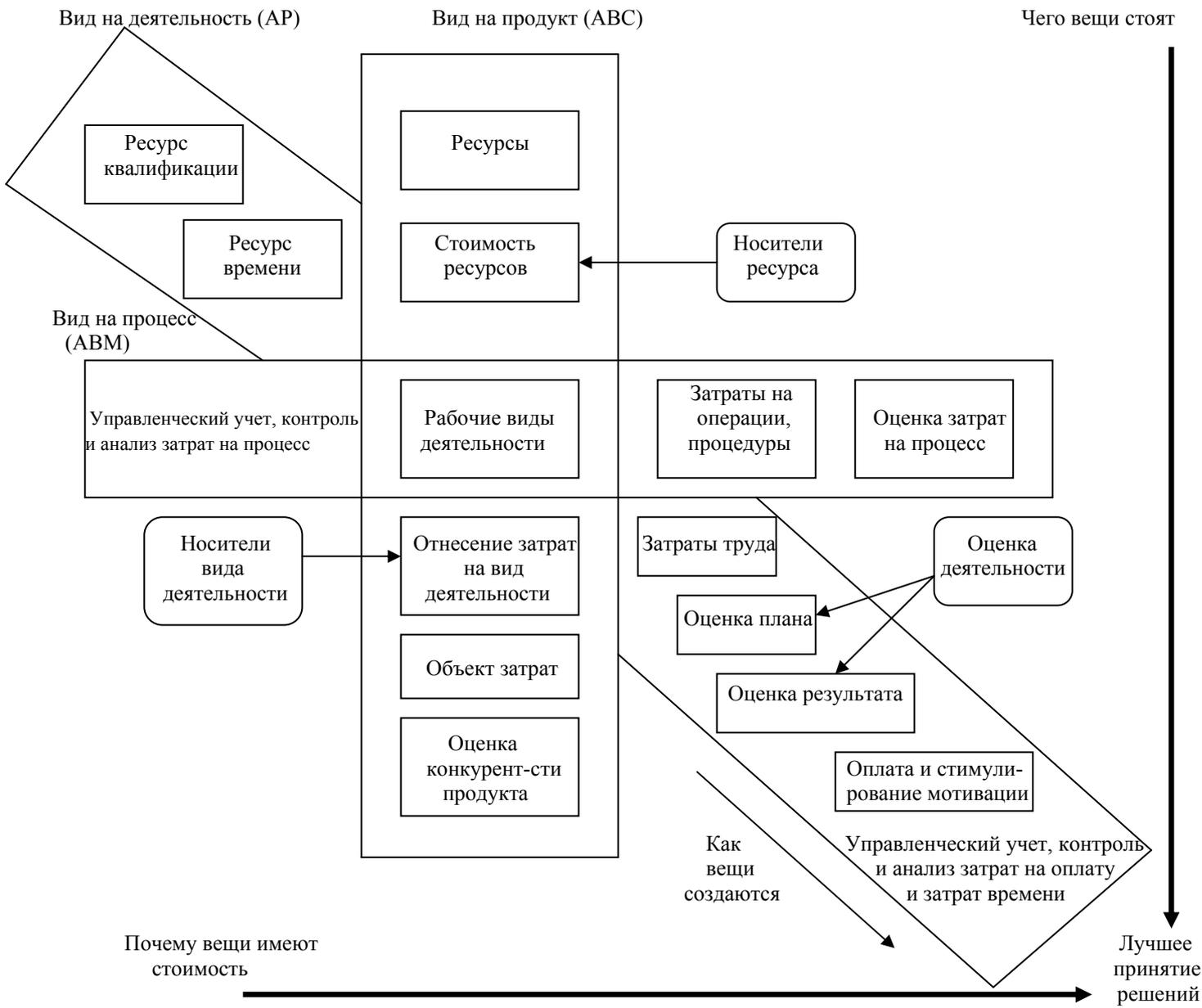


Схема 2. Предлагаемый комплексный взгляд на формирование затрат: продукты – процесс – персонал

## 2.2. Процессно-ориентированный подход к оценке деятельности центров ответственности на базе данных управленческого учета

Оценка деятельности центров ответственности и менеджеров компании является важным вопросом, обсуждаемым в экономической литературе, в литературе по управленческому учету.

С нашей точки зрения, эту проблему можно разделить на несколько составляющих:

1. Определение результата деятельности центра ответственности, как одновременно поставщика и потребителя ресурсов, т.е. как элемента, звена системы деятельности компании в целом.

2. Определение базы для сравнения результата деятельности центра ответственности (план, скорректированный на изменение сценарных условий его составления)

3. Определение результата деятельности центра ответственности, исходя только из факторов, которые зависели от этого центра ответственности (вклад в результат)

4. Сопоставление результата деятельности центра ответственности с базой для сравнения этого показателя.

Оценка деятельности центров ответственности предполагает, с нашей точки зрения использование целевого процессного подхода. Нельзя говорить об оценке вообще. Эту оценку можно и нужно классифицировать по целям:

- оценка эффективности;
- оценка финансового результата;
- оценка затрат ресурсов;
- оценка деятельности работников.

В настоящее время эти оценки смешиваются многими авторами, не только в России, но и за рубежом.

Процесс формирования управленческой информации для различных оценок может быть специфичным в методике и в процессе формирования показателей, в выборе единиц измерения и другим параметром.

Рассмотрим проблему оценки деятельности, действий руководства и сотрудников центра ответственности в достижении результата, выраженного в тех или иных показателях.

Оценка всегда предполагает сравнение достигнутого результата с чем-то, с какими-то координатами: целей, задач, возможностей, эталоном и т.п. Чаще всего таким критерием выступает плановые задания рассчитанные из стратегических целей компании.

С нашей точки зрения, процесс формирования информации для такой оценки специфичен для каждого показателя, но в общем виде его можно сформулировать следующим образом:

$$У_n = \frac{Н_n * В_f + Д}{П_n - Н_{нр} - В_{нп}}$$

где:

У<sub>п</sub> – уровень выполнения плана по конкретному показателю (включая затраты на выпуск продукции);

Н<sub>п</sub> – плановая норма расхода ресурсов на выпуск продукции;

В<sub>ф</sub> – фактический выпуск продукции (единиц);

Д – дополнительная нормируемая деятельность, не предусмотренная планом;

П<sub>п</sub> – плановое задание по показателю;

Н<sub>нр</sub> – затраты ресурсов на выполнение нормируемых непроизводственных работ;

В<sub>нп</sub> – потери ресурсов по независящим причинам.

Таким образом, для оценки деятельности центра ответственности по тому или иному показателю необходимо вести управленческий учет (в буквальном смысле этого слова, именно *учет* !! для конкретной цели управления человеческим капиталом, а не ресурсом!) корректировать как показатель результата, так и показатель плана, применяемый для оценивания деятельности персонала, а не только степени выполнения плана, исходя из сценарных условий его составления. Такая информация управленческого учета важна не только для оценивания деятельности, но и для планирования, понимания и управления разного рода дополнительными затратами в ходе реализации планового задания. Необходимо организовать управленческий учет факторов и показателей, которые либо не фиксируются в учете, либо используются не в полной мере. В частности речь идет о дополнительной нормируемая деятельность, не предусмотренной планом; затратах ресурсов

на выполнение нормируемых непроизводственных работ; потерях ресурсов по независящим от деятельности центра ответственности причинам.

В настоящее время о необходимости корректировки плана для оценки его выполнения в литературе по управленческому учету широко говорится. Но речь при этом идет только о гибком бюджете и соответственно о пересчете плановых затрат с учетом фактического объема выпуска, а в итоге - с учетом характера поведения затрат в зависимости от изменения объема.

Это по меньшей мере странно: почему учитывается только «поведение» затрат, но не поведение людей в процессе производства?

Предлагаемый нами подход позволяет учитывать не только поведение затрат – гибкий бюджет, но и поведение людей, выполняющих дополнительную производительную работу, дополнительную непроизводительную работу, работу вызванную независящими от них причинами и не рассчитанную на выполнение в плановом задании. При необходимости корректировать плановое задание для оценки деятельности центра ответственности и его стимулирования можно и по другим обоснованным, поддающимся учету причинам.

### **2.3. Процессно - ориентированное бюджетирование на основе данных управленческого учета. Контроль и учёт затрат и результатов первичных центров ответственности.**

Бизнес-процессы и виды деятельности характеризуют расходование организацией своего времени и ресурсов для достижения операционных, текущих и стратегических целей.

Виды деятельности и бизнес-процессы формируют базис управления стоимостью. Они поддерживают непрерывный процесс процессно-ориентированного бюджетного планирования, нацеленный на управление созданием стоимости.

Управление бизнес-процессами и видами деятельности является мощным инструментом успешного управления предприятием.

При процессно-ориентированном бюджетировании необходимо рассчитывать фактическое нормируемое время на выпуск продукции, указывать количество нормо/часов, выработанных на дополнительных работах, количество человеко/часов, затраченных бригадой на непроизводительных работах, внутрисменных потерях, простоях и определяет уровень выполнения нормированного задания бригадой за месяц.

Процессно-ориентированное бюджетирование и управленческий учет позволяют организовать оценивание результатов деятельности совершенно по-новому. Так, например, уровень выполнения нормированного задания определяется по технологии представленной в следующей формуле:

$$(2) \quad Y_B = \frac{(T \times P_{\phi}) + T_{\text{доп.}}}{T_{\text{яв.}} - (T_{\text{нп.}} + T_{\text{пт.}})} \times 100, \quad \text{где}$$

$Y_B$  - уровень выполнения нормированного задания в %;

$T$  - норма времени на единицу продукции или на единицу объема работ по конечной операции в нормо/часах;

$P_{\phi}$  - количество единиц продукции или работы, изготовленной или выполненной бригадой в отчетном периоде;

$T_{\text{доп.}}$  - время, выработанное членами бригады на дополнительных нормируемых работах, не предусмотренных нормированным заданием в н/ч;

$T_{\text{яв.}}$  - сумма явочного времени в человеко-часах;

$T_{\text{нп.}}$  - время, затраченное членами бригады на выполнение ненормируемых непроизводительных работах в человеко/часах;

$T_{\text{пт.}}$  - время простоев не по вине рабочих бригады в человеко/часах.

Все работы, выполняемые бригадой в силу производственной необходимости, но не связанные с основным нормированным заданием, подразделяются на дополнительные и непроизводительные.

К дополнительным работам следует отнести работы, не выполнив которых, бригада не сможет продолжать изготовление продукции.

Например, согласно технологии на участок для выполнения ремонтных работ рабочее колесо в уплотнительную систему должно поступать распакованным, освобожденными от обертки. Однако, эта деталь поступила в бумажной обертке и бригада, не развернув ее, не сможет начать ремонт насоса. Данная работа выполняется сверх нормированного задания и является дополнительной, связанной с отклонением от технологии. К дополнительным работам также относятся работы, связанные с исправлением брака и работы по изготовлению или обработке продукции, забракованной окончательно на последующих стадиях обработки.

К непроизводительным работам относят работы, при выполнении которых никакая продукция не производится (уборка производственных площадей, выполнение транспортно-складских работ, выполнение подсобных работ).

Все дополнительные работы, связанные с выпуском продукции, должны нормироваться в обязательном порядке, а непроизводительные работы следует разделять на нормируемые и ненормируемые. Рекомендуется непроизводительную работу нормировать в том случае, если она выполняется в связи с производственной необходимостью (чистка оборудования, покраска оборудования, предпраздничная уборка рабочих мест и т.д.).

Если непроизводительные работы выполняются вследствие вынужденных простоев они, как правило, не нормируются.

Все нормируемые работы (дополнительные и непроизводительные) при определении уровня выполнения нормированных заданий учитываются в числителе реквизитом  $T_{доп.}$  (см. формулу) и оплата нормо/часов, выработанных при выполнении указанных работ, производится также как и за изготовление деталей, осуществление основных работ.

Ненормируемые непроизводительные работы при определении уровня выполнения нормированных заданий учитываются в знаменателе реквизитом

( $T_{шт.}$ ), а часы, отработанные на этих работах, оплачиваются по особому положению.

Внутрисменные потери и простои также учитываются в знаменателе реквизитом  $T_{шт.}$ , причем за время внутрисменных потерь рабочему выплачивается только повременная часть заработной платы, а за время простоев не по вине рабочих - 0,5 тарифной ставки.

В диссертационной работе рассмотрены также вопросы анализа затрат и себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих предприятиях, в том числе анализ потерь, простоев и непроизводительных затрат рабочего времени по данным их управленческого учета (табл. 1)

Таблица 1

№ п/п	Наименование потерь, простоев и непроизводительных затрат рабочего времени в Ремонтном производстве цеха №8	Кол-во в часах	
		План.	Факт.
1	Простои всего:	-	12
	- превышение численности в бригаде	-	8
	- неисправность оборудования	-	4
2	Внутрисменные потери:	-	41
	- прохождение испытательного срока вновь поступившего рабочего	-	41
3	Непроизводительные ненормируемые работы:	52	32
	- пробные работы на оборудование после ремонта	12	10
	- работы по восстановлению материалов изделий и полуфабрикатов	24	15
	- уборка производственных площадей	16	7
4	Непроизводительные работы, выполняемые по производственной необходимости:	80	91
	- замена оснастки и подготовка рабочего места.	80	91
5	Дополнительные работы, связанные с отклонением от технологии:	335	455
	- временное введение дополнительной операции	10	10
	- изготовление деталей из другого профиля металла	70	70
	- отсутствие средств механизации, предусмотренных проектов	17	16
	- неисправность средств механизации	80	100
	- неисправность оснастки	130	210
	- выполнение работы на другом оборудовании, несоответствующем проектному	28	28
- несоответствие инструмента техническим условиям	-	12	
6	Технологическая чистка оборудования и уборка рабочих мест	20	20
7	Работы по исправлению брака	23	35
8	Изготовление изделий, забракованной окончательно на последующих операциях.	15	14
Всего:		525	700

## **2.4. Основные инструменты стратегического управленческого учета.**

В настоящее время значительно ужесточились требования российских и международных стандартов к экологическим характеристикам товарных бензинов и дизельных топлив. Для сохранения позиций на рынке сбыта товарной продукции необходимо сокращение производства нефтепродуктов низкого качества (бензин А-76 и ДТЛ – 0,2-62) и увеличение производства экологически чистой продукции с низким содержанием серы и ароматических углеводородов в соответствии со стандартами ЕВРО-2, ЕВРО-3, ЕВРО-4 и EN-590. Одним из мероприятий, обеспечивающих достижение требований данных стандартов, является необходимость расширения горизонтов менеджмента, созданием системы стратегического управления.

Западные специалисты отмечают, что традиционные инструменты, применяемые в управленческом учете (расчет переменных затрат, анализ порога рентабельности, анализ отклонений от плана и др.) влияют на ограничение временного горизонта решений коротким периодом времени и не имеют стратегического значения. Применение традиционных решений при расчете затрат, в условиях новых технологий, а также динамичных изменений в экономическом окружении, может привести к принятию ошибочных решений в области цен, новых и старых продуктов, реакции на поведение конкурентов.

Кроме того управленческий учет, по мнению ряда специалистов, является скорее частью проблемы информационных пробелов в управлении компанией, чем решением этой проблемы.

В странах с развитой рыночной экономикой специалисты предполагают следующие направления развития управленческого учета:

- определение главных затратнообразующих факторов в компании,
- измерение затрат деятельности,
- использование нефинансовой информации (качественной и

количественной),

- развитие стратегического подхода в управленческой бухгалтерии.

Обращая внимание на ключевую роль управленческого учета в информационной системе "организации будущего" можно отметить следующие характерные черты современного управленческого учета:

- концентрация на будущем,
- процессный подход, учитывающий перспективу анализа «с наружи во внутрь» организации, заключающийся на принятии, в качестве отправной точки ожиданий клиента,
- трактовка информации о ресурсах организации, как информации стратегического значения,
- понимание стратегических концепций, участие в разработке стратегии и мониторинге ее реализации,
- идентификация действий создающих ценность.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах автора:**

***Статьи в изданиях, включенных в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК, Министерства образования и науки Российской Федерации:***

1. Гордеева Е.Е. Центры ответственности и процессно-ориентированный подход к оценке их деятельности на основе данных управленческого учета. Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России: Сборник научных трудов. Выпуск XXIII. – М.: Российская Академия предпринимательства, Агентство печати «Наука и образование» 2010. - 0,5 п.л.

2. Гордеева Е.Е., Суйц В.П. Совершенствование управленческого учета затрат по видам деятельности // Ученые записки: Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России: Сборник научных трудов. Выпуск XX. – М.: Российская Академия предпринимательства, Агентство печати «Наука и образование» 2009. – 0,4 п.л. (лично авт. 0,3 п.л.).

3. Гордеева Е.Е., Суйц В.П. Процессно-ориентированное бюджетирование затрат и результатов центров ответственности // Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России. Сборник научных трудов. Выпуск XXII. – М.: Российская Академия предпринимательства, Агентство печати «Наука и образование» 2010. – 0,4 п.л. (лично авт. 0,3 п.л.).

### *Статьи в других изданиях*

4. Гордеева Е.Е. Особенности финансового и управленческого учета затрат в отрасли нефтепереработки // Материалы XXXIV международной научно-практической конференции «Татуровские чтения – 2006»: Сборник статей под ред. А.В.Коровина. – М.: 2006. – 0,4 п.л.

5. Суйц В.П., Гордеева Е.Е. Становление управленческого учета затрат по видам деятельности. // Комплексный экономический анализ и его информационное обеспечение: Материалы XXXVII научно-практической конференции «Татуровские чтения – 2009». – М.: ТЕИС, 2010. – 0,5 п.л.(лично авт. 0,3 п.л.).

6. Гордеева Е.Е. Управленческий учет затрат по видам деятельности и бизнес-процессам. – М.: МАКС-Пресс, 2010 – 0,65 п.л.

7. Гордеева Е.Е. Основные факторы, влияющие на затраты в стратегическом управленческом учете // Российское предпринимательство: История и современность: Материалы VI Международной межвузовской научно-практической конференции. 2010 М.: Российская Академия предпринимательства, Агентство печати «Наука и образование» 2010. – 0,15 п.л.