

УДК 657:665.6/7

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ МЕХАНИЗМ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИМ ПРОИЗВОДСТВОМ

О.С. ЯСИНСКАЯ

(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

Исследуются теоретические аспекты информационного обеспечения процесса принятия оперативных управленческих решений. Проведен анализ отечественных и зарубежных теоретико-методологических разработок относительно сущности управленческого учета, его места и роли в системе управления предприятием. Показано основное направление совершенствования методик информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений, в частности методик учета и анализа, – изучение специфики технологии и организации конкретного производства в различных отраслях народного хозяйства. Рассмотрены управляющая (субъект управления) и управляемая (объект управления) подсистемы системы оперативного экономического управления на примере нефтеперерабатывающего производства. Определено место и роль учета и анализа, которые функционируют одновременно и неразрывно в данной системе и образуют учетно-аналитический механизм системы оперативного экономического управления.

Нефтепереработка – одно из стратегических производств Республики Беларусь, оказывающих существенное влияние на социально-экономическое развитие страны. Основным целевым продуктом нефтеперерабатывающих предприятий является углеводородное топливо, которое потребляется практически всеми отраслями народного хозяйства и используется в жизнедеятельности всех слоев общества.

Отечественные нефтеперерабатывающие заводы входят в перечень самых крупных бюджетообразующих предприятий реального сектора экономики страны. Согласно публикации в официальных средствах массовой информации, данные предприятия являются крупнейшими налогоплательщиками страны [1]. Благодаря высокому качеству, соответствию международным стандартам качества продукция отечественных нефтеперерабатывающих заводов пользуется спросом на международном рынке.

Эффективность нефтеперерабатывающих производств зависит от стабильности поставок углеводородного сырья, которое является стратегическим ресурсом. Отсутствие собственных крупных запасов нефти и географическое положение Республики Беларусь обусловила ориентацию отечественных НПЗ на переработку российской нефти, что в некоторой степени сформировало зависимость от внешнеэкономических и внешнеполитических факторов. Это требует необходимости более рационального использования данного ресурса путем изыскания резервов, способствующих повышению эффективности производства. При этом большая роль принадлежит совершенствованию системы управления нефтеперерабатывающим производством в системе оперативного экономического управления.

Рассмотрены точки зрения отечественных и зарубежных ученых-экономистов на сущность и содержание управления, которое проявляется через его функции, в том числе учет и анализ. Особое внимание уделяется методике информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений, в частности одному из дискуссионных вопросов в современной теории и практики: сущности управленческого учета, его места и роли в системе управления предприятием. Применение передовых общетеоретических разработок в области управленческого учета для совершенствования отраслевых методик оперативного экономического управления производством (в том числе методик оперативного учета и анализа на нефтеперерабатывающих предприятиях) позволит повысить их эффективность.

Одним из важных качеств управления является его оперативность. Оперативное экономическое управление является частью интегрированной системы управления производством на всех уровнях. Совершенствование существующего механизма оперативного воздействия на управляемый объект, в частности себестоимость производимой продукции, дает возможность своевременно выявлять негативные тенденции формирования себестоимости и осуществить корректирующие действия по устранению выявленных отклонений в целях предотвращения негативных результатов хозяйственной деятельности.

В самом общем виде управление рассматривается как система, состоящая из двух подсистем: управляемой (объекта управления) и управляющей (субъекта управления). Его суть сводится к активному целенаправленному воздействию субъекта управления на объект для обеспечения его нормального функционирования согласно заданным целям деятельности. Содержание управления проявляется через его функции. Выделяют функции объекта управления (управляемые функции) и функции субъекта управления (управляющие функции).

Функциями управляемой подсистемы являются группы процессов хозяйственной деятельности, которые непрерывно, тесно взаимодействуют и функционируют по своим законам: функциональные, натуральные, экономические, социальные, экологические.

Натуральные и экономические процессы являются базовыми и определяющими, поскольку непосредственно отражают процесс создания материальных благ для удовлетворения потребностей общества и индивидов в условиях ограниченности ресурсов, что, по сути, и является основной целью хозяйственной деятельности. Путем применения натуральных и денежных измерителей данные процессы четко фиксируются в производственном и бухгалтерском учете, что позволяет их планировать, учитывать, анализировать и регулировать.

Еще в 1621 году Ф. Шмидт отметил, что «в учете присутствуют как бы два слоя: 1) натуральный – реальное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в натуральном измерителе); 2) стоимостной – абстрактное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в денежном измерителе)» [2].

В своей монографии «Основы теории бухгалтерского учета» Я.В. Соколов сравнивает факт «хозяйственной жизни» с ядром, которое состоит из множества слоев: натурально-вещественного, финансового, вещественно-правового, информационного, административно-правового и др. При этом автор в примечании отмечает, что основными слоями являются натурально-вещественный и финансовый, подчеркивая этим непосредственную, тесную взаимосвязь натуральных и экономических процессов [3, с. 93].

При рассмотрении управляемых объектов В.И. Стражев отмечает: «Во всех этих взаимосвязанных подсистемах (или объектах управления) прежде всего совершаются материальные процессы в натурально-вещественной форме по созданию потребительной стоимости товарной продукции, и управление ими есть управление, прежде всего техническое. Одновременно с этими процессами осуществляются и экономические» [4, с. 50].

Эти процессы протекают параллельно, но имеют различную природу, содержание и форму выражения. Например, на каждой стадии производства углеводородного топлива, на основании которых можно выделить групповые центры затрат (рис. 1, 2), совершаются натуральные процессы по переработке сырья и полуфабрикатов в конечный продукт, предусмотренный технологическим регламентом, одновременно происходит экономический процесс по формированию его стоимости.

Остальные группы процессов (функциональные, экологические, социальные) являются менее динамичными, производными от натуральных и экономических, хотя также важными направлениями хозяйственной деятельности. Однако они слабо поддаются управлению, особенно в оперативном цикле, так как не всегда существуют показатели их обобщающего выражения, и косвенным образом проявляются через натуральные и стоимостные единицы.



Рис. 1. Групповые центры затрат на производстве углеводородного топлива

Источник: собственная разработка.

Функции управляемой подсистемы определяются отраслевыми особенностями предприятия, технологической схемой производства, характером выпускаемой продукции. Поэтому управляемая подсистема практически всегда уникальна, что обуславливает необходимость изучения ее специфики в целях применения при разработке отраслевых методик оперативного учета и анализа в системе оперативного экономического управления.

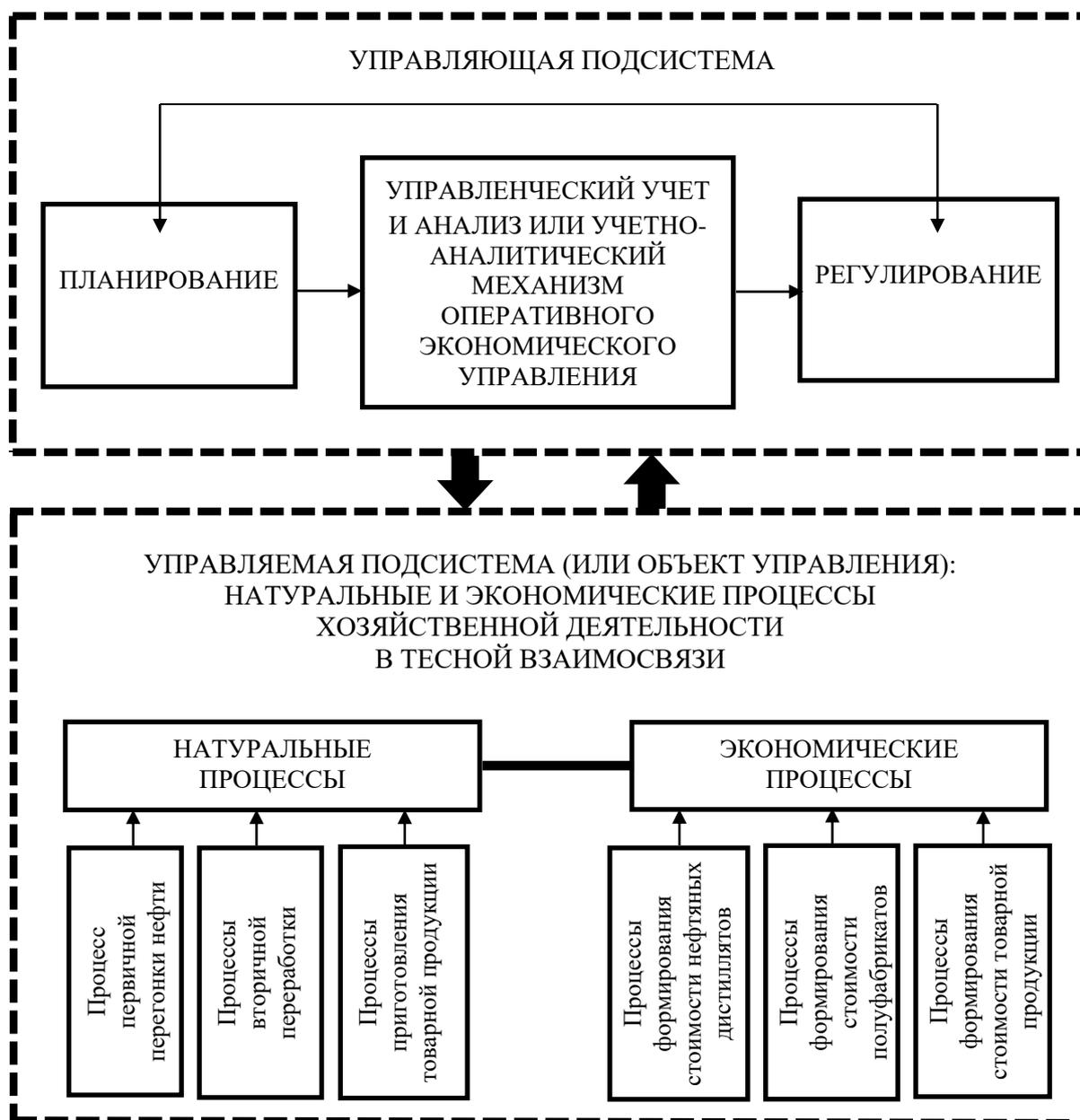


Рис. 2. Система оперативного экономического управления на предприятиях по производству углеводородного топлива

Источник: собственная разработка.

Производственный процесс на исследуемом производстве представляет собой совокупность взаимосвязанных натуральных процессов труда и натуральных естественных процессов, в результате которых путем переработки нефтяного сырья образуются различные виды топливных полуфабрикатов либо готовая продукция.

Натуральные естественные процессы – процессы, которые происходят под воздействием сил природы без участия труда человека, но под его контролем (например, физические и химические процессы по превращению углеводородного сырья в полуфабрикаты и товарные нефтепродукты).

Натуральные процессы труда – совокупность технологического трудового процесса, направленного на изменение химического состава, физических и других свойств сырья с тем, чтобы превратить его в полуфабрикат или готовую продукцию, и вспомогательных (обслуживающих) процессов. К ним относятся: перемещение предмета труда, обслуживание оборудование (уход, смазка и т.д.), измерение и регистрация технологических параметров. Управлением и контролем каждого натурального трудового процесса занимается определенная технологическая либо инженерно-техническая служба.

Например, при производстве углеводородного топлива можно выделить следующие типы натуральных трудовых процессов, нерациональное протекание которых может служить причиной перерасхода сырьевых ресурсов, а следовательно и необоснованного увеличения себестоимости продукции:

- натуральные – технологические (непосредственное ведение технологического процесса);
- натуральные – механические (качество работы основного технологического оборудования);
- натуральные – измерительные (качество работы контрольно-измерительных приборов);
- натуральные – транспортные (качество управления внутренними сырьевыми и товарными потоками).

За протекание каждого из выделенных процессов отвечают соответствующие инженерно-технологические службы. Поэтому на основании вышеизложенного выделены следующие центры ответственности на нефтеперерабатывающем предприятии:

- центр ответственности за непосредственное ведение технологического процесса;
- центр ответственности за качество работы основного технологического оборудования;
- центр ответственности за работы контрольно-измерительных приборов;
- центр ответственности за качество управления внутренними сырьевыми и товарными потоками.

Таким образом, необходимой предпосылкой совершенствования механизма функционирования управляющей подсистемы является исследование содержания управляемого объекта, в данном случае управляемых процессов производства углеводородного топлива.

Исходя из вышеизложенного под объектом оперативного экономического управления следует рассматривать натуральные процессы по производству продукции в натуральном выражении и экономические процессы по формированию себестоимости продукции в денежном выражении в тесной непосредственной взаимосвязи.

Эффективность управления в значительной степени зависит от правильности понимания сути, состава, содержания и места функций управляющей подсистемы, объективная совокупность (состав) которых присуща управлению. Данный вопрос является одним из важных и актуальных в науке, так как в теории управления в определении функций, их дифференциации и интерпретации сохраняется исторически сложившаяся противоречивость и неоднозначность. Многообразие точек зрения представлено в таблице.

Классификация функций (этапов) управления

Автор	Выделяемые функции (этапы управления)	Источник
Майкл Мескон, Майкл Альберт, Франклин Хедоури	Планирование, организация, мотивация, контроль	[5, с. 25]
Кондраков Н.П.	Планирование, учет, анализ, контроль, принятие решений	[6, с. 340]
Ивашкевич В.Б.	Планирование, организация, распорядительство (принятие решений), координация, учет, контроль	[7, с. 11]
Соколов Я.В.	На стадии предварительного управления – выбор цели (целепологание), стратегическое планирование, бюджетирование, оперативно-техническое планирование. На стадии оперативного управления – диспетчирование и регулирование, координация и организация, мотивация и стимулирование. На стадии контроля – учет и отчетность, анализ и оценка, контроль	[8, с. 12]
Панков Д.А.	Планирование (нормирование, прогнозирование) и контроль (учет, анализ, регулирование)	[9, с. 9 – 10]
Друкер	Принятие решений, кадровые решения, коммуникация, бюджетирование, оценка и контроль, информационная грамотность	[10, с. 37]
Коробко В.И.	Планирование, организация, мотивация, контроль	[11, с. 63]
Стражев В.И.	Планирование, учет, анализ, контроль	[12, с. 26]
Савицкая Г.В.	Планирование, организация, контроль, регулирование деятельности	[13, с. 20]
Керимов В.Э.	Экономический анализ, прогнозирование, принятие решений, планирование	[14, с. 16 – 17]
Бабаев Ю.А.	Планирование, контроль, учет, анализ, регулирование	[15, с. 8]

Источник: собственная разработка.

Следует отметить, что некоторыми авторами роль учета и анализа в системе управления неправомерно принижается, и они включаются в состав других функций, например контрольной. При этом не полностью учитывается их роль и значение в информационной системе предприятия.

Процесс управления представляет собой совокупную реализацию всех функций, образующих замкнутый и повторяющийся цикл. Его можно также представить в виде системы четко отлаженных прямых и обратных связей. Прямые связи выражаются в форме управленческих решений, идущих от субъекта управления к объекту. Обратные связи выражаются в форме информационных сообщений, отража-

ющих ход выполнения решений. Система бухгалтерского учета обеспечивает непрерывный процесс создания фактической стоимостной информации необходимой для экономического управления. В процессе анализа происходит обработка учетной информации и выработка вариантов действий для принятия оптимальных оперативных управленческих решений. Механизмы учета и анализа действуют непрерывно, параллельно и одновременно в системе оперативного экономического управления. Они являются важными инструментами для своевременного выявления резервов экономии и рационального использования производственных ресурсов путем своевременного предоставления фактической учетно-аналитической информации о результатах хозяйственной деятельности и о причинах их формирования.

Методология информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений, ее теоретические основы – особо актуальный и дискуссионный вопрос в научном экономическом сообществе.

Одним из наиболее спорных и неоднозначных моментов в современной теории и практике является экономическая сущность управленческого учета, его место и роль в системе управления предприятием.

Весомый вклад в развитие управленческого учета внесли ведущие отечественные и зарубежные ученые. Однако на данном этапе развития экономической науки ни в отечественных, ни в зарубежных литературных источниках нет четкой и однозначной трактовки фундаментальных теоретических основ управленческого учета, его объекта и предмета, места и роли в системе экономического управления.

Анализ отечественных и зарубежных теоретико-методологических разработок в области управленческого учета позволяет выделить два принципиально различных подхода к данному вопросу.

Согласно первому подходу, управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, включающую сбор, регистрацию, интерпретацию и обобщение информации для информационного обеспечения других функций управления с целью эффективного управления ограниченными финансовыми и материальными ресурсами в условиях конкуренции.

Управленческий учет, считает А. Апертч, является «неотъемлемой частью менеджмента», основной задачей которой является выявление, представление и интерпретация информации руководству для помощи в планировании, контроле и принятии решений [16, с. 42].

Аналогичного мнения придерживается Н.П. Кондраков: «управленческий учет – это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью» [17, с. 284].

Согласно второму подходу, управленческий учет является информационной системой управления предприятием, которой присущи функции управления: планирование, учет, анализ, регулирование.

Как утверждает А. Яругова, изначально учет был самостоятельной информационной системой, однако в процессе развития хозяйственной деятельности он все больше совмещается с информационной системой управления [18, с. 18]. Она отмечает: «Дальнейшее развитие и углубление бухгалтерского учета предполагает создание и функционирование операционно-ориентированной подсистемы планирования, контроля, учета затрат и финансовых результатов по центрам ответственности. Совмещаясь с информационной системой управления, бухгалтерский учет подготавливает информационную базу для принятия управленческих решений трех типов: операционных, тактических и стратегических» [18, с. 17 – 18].

В управленческом учете, считает В.Ф. Палий, первоосновой является управление, а учет – это лишь его инструмент, системный элемент [19, с. 5 – 6]. Он отмечает, что «управленческий учет – это не только наблюдение и обобщение текущих данных, даже не анализ и оценка полученной информации. Это прежде всего, система внутреннего оперативного управления» [19, с. 4].

Исследователь В.Б. Ивашкевич рассматривает управленческий учет как систему управления предприятием, которая является логическим следствием развития бухгалтерского учета. Он отмечает, что «современный управленческий учет включает функции прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля» [20, с. 33].

Второй подход на сущность управленческого учета подвергается критике многими учеными, к которой мы также присоединяемся. Потому что понимание управленческого учета как системы управления предприятием приводит к дублированию других функций управляющей системы и, как следствие, к снижению эффективности управленческих решений. Основной причиной данного процесса является то, что формирование системы управления в условиях развития рыночных отношений в странах СНГ происходит в основном путем полного переноса зарубежного опыта на отечественную систему управления без учета национальных экономических особенностей и богатой отечественной учетно-аналитической практики.

По мнению О. Николаевой и Т. Шишковой, основной причиной дискуссионности вопроса управленческого учета является перенос смысла западного управленческого учета на смысл и содержание отечественных экономических дисциплин и направлений. «Само название понятия «управленческий учет» переведено с английского дословно (в оригинале- management accounting) и содержит в себе некоторое противоречие, так как с точки зрения классической теории управления любой учет есть функция управ-

ления, поэтому учет по определению не может быть управленческим. То есть при теоретическом и практическом рассмотрении вопросов управленческого учета существует не всегда осознаваемое специалистами и экспертами национальное смещение (порой подмена) понятий, инструментов, предметных областей по сути дела двух систем подходов и классификаций экономико-управленческих дисциплин – западной и отечественной» [21, с. 3].

Как считает В.И. Стражев, становление системы управления в условиях развития рыночных отношений в странах СНГ шли в основном в направлении заимствования опыта рыночно развитых стран и «частично за счет собственных прикладных неглубоких научных исследований». Данный процесс привел к выделению самостоятельных видов учета и анализа (финансовый, управленческий, стратегический, камеральный и др.). «Нередко эти виды учета и анализа слабо выражают свой предмет, дублируют друг друга и действия других управляющих функций, усложняют и снижают их результативность и тем самым эффективность управления хозяйственной деятельностью в целом» [22, с. 233].

Исследователь М.Ю. Медведев полностью отрицает существование управленческого учета. Он отмечает: «А истина, по нашему мнению, заключается в том, что никакого управленческого учета не существует. Мы полагаем, что деление учета на финансовый (в привычной терминологии – бухгалтерский) и управленческий является малооправданным в смысле хозяйственной необходимости и в большинстве своих проявлений навязано бухгалтерскому сообществу искусственно... Управленческий учет в его западном изложении с многочисленными формулами, диаграммами и соответствующей лексикой – это, если говорить по-русски, экономический анализ» [23, с. 17].

В связи с существующим многообразием мнений предлагается авторская позиция по данному вопросу, в соответствии с которой управленческий учет в системе оперативного экономического управления представляет собой учетно-аналитический механизм, обеспечивающий сбор, регистрацию, обобщение и интерпретацию информации о натуральных и экономических процессах хозяйственной деятельности, основной задачей которого является научно-обоснованное информационное обеспечение процесса оперативного экономического управления. При этом функции учета и анализа в системе оперативного экономического управления осуществляются одновременно и неразрывно, и в совокупности образуют учено-аналитический механизм оперативного экономического управления. Объектами управленческого учета в рассматриваемой системе являются натуральные процессы по производству продукции и соответствующие им экономические процессы по формированию себестоимости. Авторский взгляд на систему оперативного экономического управления и место в нем управленческого учета проиллюстрирован на примере производства углеводородного топлива (см. рис. 2).

Проведенное исследование позволяет сделать **вывод** о том, что формирование в Беларуси концепции управленческого учета нельзя считать в полной мере завершенной. Данная проблема требует дальнейшего глубокого исследования. Основным направлением является изучение специфики технологии и организации конкретного производства в различных отраслях народного хозяйства. Это будет способствовать разработке эффективных методик учетно-аналитического механизма в системе оперативного экономического управления в целях формирования научно обоснованной информационной базы для принятия эффективных управленческих решений.

ЛИТЕРАТУРА

1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://news.tut.by/economics/319356.html>. – Дата доступа: 07.11.2012.
2. Schmidt, F. Die organische Tageswertbilanz / F. Schmidt. – Wiesbaden, – 1951. – 146 с.
3. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М., 2000. – 93 с.
4. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.И. Стражев. – Минск: Выш. шк., 2010. – 144 с.
5. Мескон, М. Основы менеджмента / Майкл Мескон, Майкл Альберт, Франклин Хедоури; пер. с англ., общ. ред. и вступ. ст. Л.И. Евенко. – М.: Изд-во «ДЕЛЮ», 1997. – 481 с.
6. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2011. – 504 с.
7. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: Инфра-М, 2011. – 576 с.
8. Управленческий учет: учеб. пособие (бакалавриат) / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2010. – 428 с.
9. Панков, Д.А. Управленческий учет и анализ: учеб. пособие / Д.А. Панков, Л.В. Пашковская. – Минск: ГИУ СТ БГУ, 2011. – 224 с.
10. Друкер, П. Менеджмент / П. Друкер, Ф. Макьярелло, А. Джозеф; пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2010. – 704 с.

11. Стражев, В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа / В.И. Стражев. – Минск: Наука и техника, 1973. – 150 с.
12. Коробко, В.И. Теория управления: учеб. пособие для студентов вузов / В.И. Коробко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 383 с.
13. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – М.: Инфра-М, 2007. – 288 с.
14. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 8-е изд. изм. и доп. – М.: Дашков и К°, 2011. – 481 с.
15. Бухгалтерский учет / Ю.А. Бабаев [и др.]; под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 392 с.
16. Апертч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апертч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
17. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2007. – 448 с.
18. Яругова, А. Управленческий учёт (Management Account). Опыт экономически развитых стран / А. Яругова; пер. с польск. С.Н. Рогозиной, Г.И. Лебедевой. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
19. Палий, В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 223 с.
20. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономист, 2004. – 618 с.
21. Николаева, О. Управленческий учет: пособие для подготовки к квалифцир. экзамену на аттестацию проф. бухгалтера / О. Николаева, Т. Шишкова. – М.: Изд-во КомКнига, 2003.
22. Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 24 – 25 мая 2006 г. / БГЭУ. – Минск, 2006. – 289 с.
23. Медведев, М.Ю. Теория бухгалтерского учета / М.Ю. Медведев. – М.: Олмега-Л, 2007. – 418 с.

Поступила 24.09.2013

ACCOUNTING AND ANALYTICAL MECHANISM IN THE SYSTEM OF OPERATIONAL ECONOMIC MANAGEMENT IN OIL REFINERY

O. YASINSKAYA

The theoretical aspects of information support in operating managerial decision-making process are studied. An analysis of national and foreign theoretical and methodological research works related to the essence of management accounting, its place and role in the enterprise management system is carried out. The main direction in improving methods of information support in managerial decision-making process, in particular accounting and analysis methods, is the study of the process and organization of a specific production in different sectors of national economy. A management (management subject) and managed (management object) sub-systems of operating economic management on the example of oil refining production is considered. The place and role of accounting and analysis which function simultaneously and inseparably in the given system and form accounting and analytical mechanism of operating economic management system are determined.