

УДК 657:665.6

Ж.М. Корзоватых

ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ

***Аннотация.** В данной статье рассматриваются особенности управленческого учета на предприятиях нефтегазовой отрасли, так как особенности отрасли вносят коррективы в организацию и построение управленческого учета, являющегося важными для любой нефтегазовой компании. В статье проведен анализ подходов к управленческому учету на нефтегазовых предприятиях, определена роль калькулирования на основе деятельности (ABC) в системе управления затратами на основе процессного подхода. Автором обоснованно предложено о введении для целей планирования и принятия управленческих решений такого признака классификации расходов, как расходы по бизнес-процессам.*

***Ключевые слова:** управленческий учет, бизнес-процесс, расходы по бизнес-процессам, ABC-калькулирование, управление по видам деятельности, нефтегазодобывающие предприятия.*

Zhanna Korzovatykh

FEATURES OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISES OF THE OIL AND GAS INDUSTRY

***Annotation.** This article discusses the features of management accounting at the enterprises of the oil and gas industry, as features of the industry making adjustments in the organization and building a management accounting that are important to any oil and gas company. In the article the analysis of approaches to management accounting in the oil and gas companies, identifies the role of calculation based on activities (ABC) in cost management system on the basis of the process approach. The author justified the proposal for planning purposes and management decisions such signs of classification of expenses as expenses for business processes.*

***Keywords:** management accounting, business process, business process costs, ABC-costing, activity based management (ABM), by oil and gas production enterprises.*

Глубокие изменения, происходящие в экономике РФ, направленные на становление и развитие всех отраслей материальной сферы, главной из которых является нефтегазовый комплекс – основа стабильного функционирования и экономической самостоятельности государства. Осуществление эффективной деятельности и наращивание производственного потенциала нефтегазовых предприятий требует рационального управления затратами. Принятие управленческих решений для выполнения намеченных задач базируется на всестороннем, глубоком анализе учетных данных и будет зависеть от полноты и достоверности исходной информации о расходах.

Для нефтегазовых предприятий важным условием эффективной финансово-хозяйственной деятельности является внедрение такой системы управленческого учета и управления затратами, которая в полной мере учитывала природные, технологические и организационные особенности их деятельности. Разработка, корректировка уже существующей системы учета или предоставление рекомендаций относительно процедур учета расходов для нефтегазовых предприятий позволят повысить эффективность, результативность и гибкость их стратегического развития [3]. Следует отметить, что нарушение принципов полноты и своевременности предоставления информации о расходах на нефтегазовых предприятиях, с одной стороны, становятся причиной недостоверной величины себестоимости продуктов добычи, применения необоснованной классификации расходов, игнорирование фак-

торов, влияющих на их величину. С другой стороны, сбор лишних данных о расходах увеличивает затраты времени и ресурсов на получение и обработку такой информации, усложняет информационную систему и приводит к неэффективным управленческим решениям.

В настоящее время существуют три подхода к учету в нефтегазовых компаниях: в соответствии со стандартами США (GAAP США), в соответствии с британскими стандартами, основным из которых является SORP «Accounting for oil and gas exploration, development, production and decommissioning activities», в соответствии с международными стандартами [8].

SORP имеет в настоящее время только рекомендательный характер. Свои подходы к учету также существуют в таких странах, как Австралия, Нигерия, Канада. С 2000 г. Комитет по международным стандартам подробно рассмотрел возможность выпуска специального стандарта для добывающих отраслей. Результатом исследований стал документ «Extractive Industries. An Issues Paper issued for comment by the IASC Steering Committee on Extractive Industries. Comments to be submitted by 30 June – IASC, November», в котором Комитет приводит свои мнения относительно многих дискуссионных вопросов.

Расходы на добычу – это затраты, понесенные на стадии получения углеводородов из недр. Как правило, в эту группу входят расходы на повышение нефти и газа на поверхность, на первичную обработку сырья на промыслах, ее транспортировки, накопления и хранения. В GAAP США расходы на добычу определяются как «расходы на эксплуатацию скважин предприятия, а также оборудования и сооружений, включая амортизацию и затраты на эксплуатацию вспомогательного оборудования и сооружений» [10]. Стоит отметить, что определение и бухгалтерский учет расходов на добычу осуществляют одинаково как при использовании метода результативных затрат, так и метода полных затрат. С точки зрения GAAP США и Великобритании, данные процессы тождественны. Однако в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) вопросы учета затрат на добычу не раскрыты ни в одном стандарте. Таким образом, предприятия используют отраслевую практику.

На основе порядка формирования себестоимости, который действует в бухгалтерском учете, формируется система управленческого учета затрат, однако, в связи с уникальными отраслевыми особенностями, методика управленческого учета нефтегазовых предприятий существенно отличается от методики бухгалтерского учета, в том числе по структуре расходов [1]. В бухгалтерском учете для учета затрат основного производства предназначен счет 20 «Основное производство». На предприятиях нефтегазовой отрасли применять данный счет в управленческом учете нецелесообразно в связи с загруженностью данного счета. Для управленческого учета на предприятиях нефтегазовой отрасли лучше использовать такие счета, как 30 «Прямые затраты цехов основного производства», 31 «Косвенные затраты цехов основного производства», 32 «Прямые затраты цехов вспомогательного производства», 33 «Косвенные затраты цехов вспомогательного производства», так как добывающие производства делятся на отдельные цехи основного и вспомогательных производств, в которых возникают прямые и косвенные затраты. Также важно учитывать и группировать затраты, обозначая их кодом подразделения в первичных документах при расходовании различных ресурсов. Для управленческого учета при определении фактической величины затрат нужно создать единую, общую систему кодирования группировочных признаков: по элементам или видам, статьям калькуляции, по местам возникновения, по носителям затрат, а именно использовать свободные коды счетов. Такая кодировка позволит своевременно получить детализованную информацию обо всех затратах при различных аналитических признаках для управленческого учета. При распределении управленческих и коммерческих расходов необходимо использовать систему «директ-костинг», когда данные виды комплексных расходов относятся на себестоимость той или иной продукции в момент ее реализации, а для отнесения данных затрат на себестоимость продукции по окончании отчетного периода инфор-

мация о них должна быть передана в управленческую бухгалтерию, что позволяет сделать предварительный свод затрат и централизованно распределить их между подразделениями [5].

Основные принципы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции определены отраслевыми документами, основывающимися на классификации расходов по месту возникновения, по виду продукции и по видам расходов. Информация о расходах постепенно формируется сначала в организационном разрезе (основных структурных подразделений), затем в технологическом разрезе (переделов), в разрезе статей затрат и в разрезе продукции добычи. Технологические особенности добычи нефти и газа обуславливают необходимость создания усовершенствованной системы аналитического учета себестоимости продукции нефтегазовых предприятий.

Известно, что на большинстве предприятий нефтегазовой отрасли управленческий учет ведется в разрезе мест возникновения затрат, основным принципом выделения которых является действующая организационная структура предприятия. Таким образом, определенной структурной единицы чаще всего соответствует одно место возникновения затрат. Для корректного отнесения затрат и калькулирования себестоимости продукции этого недостаточно, потому что в пределах одной структурной единицы могут осуществляться несколько бизнес-процессов, обеспечивающих производство различных видов продукции. А определению мест возникновения затрат (на уровне бизнес-процессов) на предприятиях не способствует организационная структура и система ответственности [2].

Сбор информации о расходах по объекту осуществлять в следующей последовательности: место возникновения затрат, подпроцессы основных структурных подразделений, подпроцессы производственного уровня, процессы, валовой продукт, товарный продукт. В качестве объектов управления должны выделяться прежде всего ключевые бизнес-процессы (основные и вспомогательные, как процессы, обеспечивающие организацию полного жизненного цикла продукции), бизнес-процессы управления (расходы по которым относятся к общехозяйственным расходам), процессы (бюджетирование, управление персоналом, имуществом и т.д., эффективность которых напрямую зависит от эффективности взаимодействия функциональных подразделений) [7]. Следует отметить, что полная себестоимость производимой продукции состоит из расходов по ключевым бизнес-процессам и бизнес-процессам управления. Соответственно, процессно ориентирован учет затрат, который связывает расход основных и вспомогательных бизнес-процессов с себестоимостью товарной продукции и услуг, позволяет понять значимость стоимости каждой бизнес-функции и бизнес-операции в цепи создания стоимости для всей товарной продукции и услуг, которые выпускаются [9].

Одним из современных подходов к управлению затратами является попроцессный подход (ABC-калькулирование), главная идея которого заключается в том, что источником расходов предприятия являются процессы (как правило технологические), которые обуславливают необходимость расходования ресурсов. То есть ABC-калькулирование предполагает, что причиной возникновения затрат является не продукция, а деятельность, направленная на производство этой продукции. Поскольку ресурсы (в частности, формирующих косвенные расходы) осваиваются при выполнении определенных процессов, а готовая продукция является результатом осуществления определенной совокупности процессов, то себестоимость продукции (работ, услуг) [6]. Таким образом, применение процессного подхода к управлению косвенными расходами позволяет определить, какие затраты на выполнение процессов следует отнести на расходы отдельного продукта.

Учитывая, что нефтегазодобывающим предприятиям присущ высокий уровень косвенных затрат и отсутствует действенный контроль за ними, метод ABC является эффективным инструментом процессно-ориентированного управления затратами. Использование ABC-метода в системе процессно-ориентированного управления предприятием позволяет не только определять себестоимость отдельных видов продукции, но и благодаря информационной основе, которая формируется в процессе

калькулирования по видам деятельности, для целей управленческого учета можно: определить стоимость отдельных бизнес-процессов, определить эффективность осуществления бизнес-процессов, принимать решения по совершенствованию бизнес-процессов, их ликвидации или создания нового бизнес-процесса [4]. Управление нефтегазодобывающими предприятиями на основе системы управленческого учета, формируемой в ABC-системе, направленное на анализ видов деятельности с целью поиска путей снижения затрат в разрезе цепочки создания стоимости, эффективного использования ресурсов, улучшения качества выполнения процессов, называется управление по видам деятельности (или «управление процессами») – АВМ (Activity Based Management).

В рамках сохранения энергетической безопасности страны, управления затратами нефтегазовых предприятий на основе процессного подхода принимаются меры по поиску путей эффективного использования ресурсов, улучшения качества выполнения бизнес-процессов и, как следствие, повышения эффективности их функционирования. По процессный метод учета, анализа и планирования расходов является инструментом, обеспечивающим эффективное принятие решений в системе управления нефтегазодобывающими предприятиями, поскольку позволяет понять значимость каждой бизнес-операции и бизнес-функции в цепи создания стоимости для всей товарной продукции.

Библиографический список

1. Букалов, А. В. Основы методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающего предприятия / А. В. Букалов // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 6. – С. 58–60.
2. Иванов, Р. В. Перспективные направления развития систем управления на предприятиях нефтегазовой отрасли России / Р. В. Иванов // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2015. – № 3. – С. 115–119.
3. Лейберт, Т. Б. Современные аспекты управленческого учета затрат в нефтедобывающих компаниях / Т. Б. Лейберт, Е. А. Халикова // Экономика и управление. – 2013. – № 5. – С. 85–89.
4. Орлов, М. Управленческий учет в системе менеджмента предприятия / М. Орлов // Региональные аспекты развития и размещения производительных сил РФ : сборник научных работ. – М., 2014. – № 9. – С. 277–280.
5. Павлова, И. А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» / И. А. Павлова, Ж. М. Корзовых // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 11. – С. 43–47.
6. Савчук, Д. Г. Контроллинг затрат в антикризисном финансовом управлении предприятием / Д. Савчук // Учет и финансы. – 2014. – № 4. – С. 140–145.
7. Хасанова, В. Ф. Понятие и сущность бюджетирования в современных условиях / В. Ф. Хасанова, Ж. М. Корзовых // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2016. – № 2. – С. 134–140.
8. Чая, В. Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В. Т. Чая, В. В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 59–82.
9. ABC [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.inventech.ru/pub/methods/metod-0028/> (дата обращения : 25.12.2016).
10. Statement of Financial Accounting Standards № 19 (SFAS № 19) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.ardf.org.tw/english/ac/ac19.pdf> (accessed date : 20.12.2016).