

Методические особенности управленческого учета затрат структурных подразделений нефтегазовых корпораций

© 2012 С.Н. Петухов

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола
E-mail: cterpa86@mail.ru

Рассмотрены особенности формирования затрат структурных подразделений нефтегазовой корпорации на счетах управленческого учета, показаны пути возможного его развития.

Ключевые слова: структурное подразделение, корпорация, управленческий учет, интеграция информации.

Российские нефтегазовые корпорации представляют собой крупные вертикально интегрированные структуры, ориентированные на применение современных методов стратегического и оперативного управления, развитых информационных систем. К сожалению, бухгалтерский учет не отвечает требованиям такого управления и как информационная база для управления может быть использован лишь частично. В современных публикациях можно встретить мнение о том, что «ориентация только на финансовые показатели деятельности компаний и постановка целей крупной организации лишь в финансовой сфере в современном мире не является социально-оправданной... При разработке стратегии развития организации, постановке целей и выработке решений необходимо учитывать (в разной степени в зависимости от специфики области деятельности организации) как минимум три категории целей: финансовые, социально значимые и цели в сфере обеспечения безопасности...»¹. Поэтому проектирование целей от прошлого к будущему следует начинать с мелких звеньев - структурных подразделений крупных организаций, к каким мы относим и нефтегазовые корпорации.

Учет затрат нефтегазовой корпорации является сложной системой, подчиненной нескольким целям, главными из которых являются:

- подведение итогов деятельности структурных подразделений корпорации, их доходов, расходов и финансовых результатов, сформированных по принципу: центров затрат, центров ответственности, центров прибыли;
- калькулирование себестоимости важнейших видов произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- определение общей себестоимости реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

В системе сводного учета корпорации одинаково важна информация бухгалтерского и управленческого (производственного) учета. Более того, ряд важнейших показателей, формируемых в системе налогового учета, или показателей, получивших оценку в соответствии с требованиями международных стандартов и др., необходимы в качестве как основной, так и дополнительной информации. Это подчеркивает значимость всех видов учета, использование их данных для формирования сводной информации о деятельности корпорации в целом и ее структурных подразделений. Такой учет практически является интегрированным. Сложность его организации заключается в отсутствии нормативных документов, регламентирующих его. Поэтому для каждой организации требуются обоснование и методическая проработка осуществляемого свода данных в интегрированной учетной системе. Для исследуемых корпораций при формировании интегрированного учета и осуществлении на его основе свода затрат необходимы, по нашему мнению, следующие методические рекомендации, требующие поэтапного выполнения работ:

1-й этап. Расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, должны быть собраны по объектам учета (сбора затрат) в разрезе соответствующих видов производств. Учет затрат по местам их возникновения (МВЗ) осуществляется в зависимости от объектов сбора затрат: заказов, элементов структурного плана реализуемого корпорацией проекта (СПП). Затраты отражаются по дебету балансовых счетов 32 «Затраты по элементам», отражающих учет расходов по элементам затрат. Для каждого элемента открывается свой шифр счета, например 32.01 «Материалы», 32.02 «Расходы на оплату труда», 32.04 «Амортизация» и т.д.

Перечень объектов сбора затрат и их соответствие видам производств, для учета которых

используются счета бухгалтерского учета 22-29, 44, 97 и т.д., в бухгалтерском и налоговом учете закрепляются общей схемой учета затрат структурного подразделения, включенной в информационную базу данных (такой базой может быть SAP R/3 "..."). Для каждого структурного подразделения сводная схема учета затрат должна быть разработана в качестве приложения к учетной политике. Хозяйственные операции, в результате отражения которых на счетах формируются затраты, вводятся из различных компонентов системы SAP R/3: Управление персоналом, Учет основных средств, Управление материальными потоками, Управление финансами; и др. Все записи переносят в модуль системы R/3, формируя дебетовый оборот счета 32, например:

- Д-т 32 01 ***** К-т 10** - списаны материалы, израсходованные на производство;
- Д-т 32 02 ***** К-т 70** - начислена заработанная плата производственным рабочим подразделения;
- Д-т 32 040 ***** К-т 10 ** - начислена амортизация;
- Д-т 32 050 ***** К-т 60 ** - отражены прочие расходы;
- Д-т 32 080 ***** К-т 07 **, 19**, 60** и др. - отражены расходы по капитальному строительству.

Балансовые счета, открытые в рамках счета 32 для отражения элементов затрат, в течение отчетного периода не кредитуются. Окончательные операции по закрытию таких счетов осуществляются в конце отчетного года.

2-й этап. Формирование себестоимости выполненных работ (оказанных услуг) по видам производств является основанием для заполнения специальной формы внутренней отчетности "Корреспонденция счетов по видам производств" (ВФ-2), на основе которой производится распределение затрат, формируется "Ведомость распределения затрат" (ВФ-1) и составляется отчет "Расшифровка услуг, полученных от структурных подразделений" (ВФ-3). Для перераспределения собранных затрат между объектами учета используются элементы учета вторичных затрат (счет 33**). Перечень элементов вторичных затрат определен в "Классификации видов производства ОАО "Сургутнефтегаз" и вторичных видов затрат" на текущий отчетный год. Этот перечень используется:

- для учета и передачи работ (услуг) между структурными подразделениями корпорации;

- для пересчета затрат внутри структурного подразделения. Перерасчеты осуществляются в единой информационной системе R/3.

В отчете формы ВФ-2 "Корреспонденция счетов по видам производств" собираются затраты в разрезе дебетовых оборотов счетов: 20**, 23**, 29**, 90. После внутреннего распределения вторичных затрат формируется себестоимость выполненных работ (оказанных услуг), которая отражается в системе субсчетов счета 32**. Для устранения дублирования информации в результате двойного отражения одних и тех же бухгалтерских записей в Главной книге в течение года рекомендуется накапливать остатки в разрезе дебета субсчетов счета 32** и кредита субсчета 32 99. В конце года должна быть проведена реформация - закрытие этих субсчетов между собой.

Такой подход позволяет интегрировать данные счетов бухгалтерского и управленческого учетов, на основе проведенной интеграции легко формируется "Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг)" для конкретных структурных подразделений (цехов, служб).

3-й этап. Перепредъявление стоимости выполненных работ (оказание услуг) одними структурными подразделениями корпорации другим структурным подразделениям. Рекомендуется введение в рабочий план счетов:

- счет 76 001 "Перепредъявление услуг";
- счет 76 002 "Перепредъявление услуг по обслуживающим производствам".

Указанные счета детализируются в разрезе видов производств в соответствии с утвержденным в корпорации справочником видов производств. Такой справочник необходимо, на наш взгляд, ежегодно утверждать в составе дополняющих учетную политику корпорации документов. Сформированные акты приемки-передачи выполненных работ (услуг) согласовываются и подписываются руководителями структурных подразделений, которые выступили заказчиками работ (услуг). Для контроля затрат формируются внутренние обороты по счету 33**:

- Д-т 33** в системе учета структурного подразделения-подрядчика К-т 33** в системе учета структурного подразделения-заказчика.

Одновременно в записи на содержащуюся в "Акте приемки-передачи выполненных работ (услуг)" сумму затрат отражается передача структурным подразделениям - заказчиком фактической себестоимости оказанных работ (услуг) от структурных подразделений - производителей услуг,

для чего могут быть использованы счета: 76 001 “Перепредъявление услуг” и 76 002 “Перепредъявление услуг по обслуживающим производствам”.

В бухгалтерском учете и в модуле “Управление финансами” аналогичные записи по перепредъявлению фактической себестоимости одними структурными подразделениями другим отражается на счетах 79 88** “Внутрихозяйственные расчеты (расчеты структурных подразделений)” и 32 99** “Стоимость переданных (полученных) производственных услуг”.

Охарактеризованные выше этапы 1-3, безусловно, в практике работы подразделений нефтегазовой корпорации будут содержать специфичную информацию в зависимости от характеристики отражаемых затрат, например: учет расходов по предварительному осмотру и освидетельствованию труб; учет расходов по перемещению таких объектов основных средств внутри корпорации, как: кабельные эстакады, станки-качалки и другое технологическое оборудование, перемещение которого требует демонтажа на старом месте и монтажа на новом месте их эксплуатации; учет расходов по договорам на проведение эксплуатационных испытаний; учет расходов по организации вахтовых перевозок работников и т.д.

Методическая основа интеграции информации о затратах, отражаемых в разных учетных системах, должна развиваться в стратегической направленности. Этого требуют: проблемы управления стоимостью, которые решаются при помощи бюджетирования, продукториентированного учета затрат и иными методами российской управленческой практики и адаптированными к ней зарубежными методами.

Некоторые участки в деятельности структурных подразделений корпорации не поддаются быстрой оценке эффективности, поэтому проблемы учета производства следует решать комплексно. Важной задачей при этом выступает интеграция управленческого учета затрат с процессно-ориентированным бюджетированием.

Устанавливая плановые показатели и цель, руководство организации должно реалистично оценивать ситуацию и возможности ее улучшения. Никакая стратегия не будет иметь успеха, если цель недостижима. В современной экономике анализ достижения стратегических целей определяется на основе методик с выделением критических факторов успеха. Важно, чтобы плановые показатели работы, используемые в процессно-ориентированном бюджетировании, были установлены для про-

цесса производства обособленно для реализации производственной программы.

“Организация должна определить измерители для бизнес-процессов до того, как она выберет измерители для видов деятельности. Иначе организация может оптимизировать отдельные части процесса путем усовершенствования какого-либо вида деятельности”². Данное высказывание экономистов можно иллюстрировать примером: если отдел снабжения приобретет дешевое сырье для производства, затраты на производство будут низкими и результаты работы отдела снабжения будут выглядеть хорошо. Однако качество закупленного сырья, если оно не отвечает техническим условиям производства, повлечет за собой дополнительные затраты. Поэтому в целях эффективного планирования показателей для бюджетов необходимы измерители для бизнес-процессов, после чего следует сделать выбор измерителей результатов работы организации по виду деятельности.

Отметим, что по назначению процессы принято разделять на две основные группы (категории): процессы жизненного цикла продукции (ЖЦП) и вспомогательные процессы (процессы, поддерживающие процессы ЖЦП). К процессам ЖЦП, в свою очередь, относят: маркетинг; проектирование и разработку продукции; проектирование процессов производства; закупки; производство или предоставление услуг; контроль движения продукции к потребителю; продажа.

Сформировавшийся в науке и практике процессный подход, охарактеризованный выше в рамках основных понятий, лишь подчеркивает, что производство есть обособленный процесс.

К вспомогательным процессам относят: управление материальными потоками, планирование, техническое обслуживание, ремонт технологического оборудования, управление персоналом, финансовый менеджмент, управление информационными потоками.

Нельзя не отметить важность наличия и развития систем управления качеством. Применительно к процессному подходу системы управления качеством могут включать в себя процессы ЖЦП и вспомогательные процессы. Здесь важно выделить основные элементы процессов, без которых система управления качеством не будет функционировать. К ним следует отнести:

- управление документацией системы управления качеством;
- управление записями по качеству;

- планирование качества;
- аудит;
- статистический сбор и обработка данных;
- корректирующие и предупреждающие действия; и т.д.

Для правильной организации процессно-ориентированного бюджетирования важно, на наш взгляд, планирование, описание и управление процессами изложить в виде внутреннего стандарта корпорации.

В процессно-ориентированном бюджетировании необходимо предусмотреть форматы по процессным и пооперационным бюджет-отчетам. Пооперационные бюджет-отчеты отличаются от процессных более глубокой детализацией выпол-

няемых работ по каждому процессу. Пооперационные бюджет-отчеты в ряде случаев могут быть составлены по прямым материальным затратам на основе маршрутных карт, разработанных в соответствии с технологическим комплексом производственных работ, выполняемых структурными подразделениями нефтегазовой корпорации.

¹ Новикова Ю.С. О некоторых проблемах управления крупными российскими организациями // *Вопр. экономики и права*. 2011. □ 3. С. 111.

² Бримсон Дж., Антонс Дж. (при участии Дж. Коллинза). *Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании* / пер. с англ. В.Д. Горюновой; под общ. ред. В.В. Неудачина. М., 2007. С. 90.

Поступила в редакцию 06.05.2012 г.