

## 2.5. ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В НЕФТЕДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Букалов А.В., аспирант кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета

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

Проведен подробный анализ особенностей структуры учета затрат на нефтедобывающем предприятии с использованием практического опыта автора, обоснована необходимость формирования методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости на основе предложенных классификаций затрат. Рассмотрены основные особенности калькулирования себестоимости нефти, определены цели и направления развития научного исследования в рамках формирования затратной составляющей в процессе расчета себестоимости. Сделан вывод о необходимости подробного анализа действующей системы калькулирования себестоимости нефти и определения значимости и обоснованности представления методических рекомендаций по учету затрат.

### ОЦЕНКА СТРУКТУРЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ В РАМКАХ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ НЕФТИ

В целях управления качеством в процессе разработки нефтяного месторождения в первую очередь исследуется комплекс процедур по планированию, учету и контролю затрат. В связи с этим необходимо описать состав затрат, включаемых в себестоимость продукции нефтедобывающего предприятия, согласно документам из практического опыта – внутрифирменным стандартам учета затрат и калькулирования себестоимости действующей нефтедобывающей компании.

Затраты, образующие себестоимость продукции предприятия, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

При этом отмечается, что затраты на производство продукции включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты – предварительной или последующей (например, арендная плата или лизинговые платежи). Как правило, в учетную политику предприятия закладывается порядок учета затрат на производство через систему счетов бухгалтерского учета и классификационные группы затрат. Базовыми задачами бухгалтерского учета затрат на производство (добычу нефти) являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции; для нефтедобывающих предприятий – процесс разработки месторождения и реализация добытой нефти;
- исчисление фактической себестоимости продукции (нефти);
- предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений; данная задача считается реализованной в случае максимального соответствия данных управленческого и бухгалтерского учета,

что на практике деятельности нефтедобывающих компаний не встречается; основными причинами различия является сущность управленческого учета и цели итоговой управленческой информации;

- контроль рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Из теоретических научных источников выводится, что в соответствии с вышеприведенными задачами учет затрат на производство осуществляется в следующем порядке:

- по видам продукции, работ, услуг (для нефтедобывающих предприятий – например, по видам работ в рамках разработки месторождения);
- по месту возникновения затрат (по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям);
- по элементам и статьям затрат.

Перед формированием системы учета затрат предприятия необходимо определить структуру мест возникновения затрат, которая создается в зависимости от отраслевой специфики предприятия и помогает определить элементы, по которым могут классифицироваться затраты.

Определение сущности учета затрат должно охватывать разнообразие способов подхода к организации управленческого учета деятельности или трансформации учета затрат на производство. Управление себестоимостью продукции предприятия с помощью эффективного методологического инструментария по управлению затратами представлено как процесс формирования расходов на производство и себестоимости, определения цен реализации продукции и, как результат, рентабельности производства, выявления резервов экономии бюджетов и смет, снижения себестоимости и обеспечения систематического контроля за выполнением планов установленных предприятием показателей по уровню себестоимости. Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет проводить подробное аналитическое исследование затрат по их видам, контролировать их осуществление, определять плановую и фактическую себестоимости и рентабельность продукции.

### КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Для управленческого учета приняты различные варианты группировок затрат, которые используются в зависимости от отраслевых особенностей предприятия, целей управления и задач менеджмента, направлений учета и контроля затрат. Система и классификация затрат формируется собственными силами предприятия и основывается на особенностях производства и текущей деятельности. В рамках управленческого учета также используются классификации затрат из бухгалтерского и налогового учета.

По принципу зависимости от принимаемого управленческого решения затраты могут группироваться на релевантные и нерелевантные, в зависимости от изменения объема производства (продаж) затраты на условно-переменные, условно-постоянные и смешанные, в том числе и в процессе учета затрат на нефтедобывающем предприятии.

Классификация затрат в зависимости от объема производства лежит в основе метода калькулирования себестоимости direct-costing. В соответствии с этим методом переменные затраты относятся на себестоимость конкретных видов продукции, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции (в рамках данного метода калькулирования для нефтедобывающего предприятия переменные затраты относятся на себестоимость нефти).

Также отметим, что по степени однородности затраты группируются на одноэлементные и комплексные. Эта клас-

сификация тесно связана с классификацией затрат по экономическим элементам. Предприятие вправе самостоятельно определить необходимость расчета полных затрат по указанным хозяйственным операциям. Чем больше доля прямых затрат в структуре всех расходов предприятия, тем точнее величина себестоимости продукции. В современных условиях с развитием технологий, усложнением организационных структур предприятий, совершенствованием организации предприятий доля прямых затрат снижается. В связи с чем приоритет в учете и управлении затратами приобретают такие вопросы, как применение подходящей классификации затрат в рамках расчета себестоимости, выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения и расчет полной себестоимости продукции.

Изменения в организационных структурах предприятий является причиной неоднозначного отнесения затрат к одной группе, усложняет механизм распределения косвенных затрат по их объектам, возникает проблема выбора экономически обоснованных метода и коэффициентов распределения косвенных затрат. Для нефтедобывающего предприятия ассортимент продукции отсутствует и все затраты учитываются на один вид продукции – нефть. Для такой организации затраты разбиваются очень мелко, по отдельным статьям в рамках сложного технологического процесса разработки месторождения нефти. Поэтому логично рекомендуется рассматривать классификацию затрат с учетом технологических особенностей производства.

В связи с этим обратим внимание, что по связи с технологическим процессом затраты подразделяются на основные и накладные. Основные затраты – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства продукции (добыча нефти). К данным затратам относятся сырье и материалы, заработная плата основных производственных работников и общепроизводственного персонала, расходы по содержанию и ремонту основных средств производственного назначения и др. Накладные затраты – затраты, связанные с управлением предприятием и его обслуживанием в целом и реализацией продукции. В состав накладных затрат входят общехозяйственные и коммерческие расходы. Механизм распределения накладных расходов аналогичен механизму отнесения на себестоимость косвенных затрат (пропорционально выбранным коэффициентам распределения).

С целью унификации процедур закрытия затратных счетов и для обеспечения сопоставимости информации о затратах по отдельным стадиям технологического процесса, вне зависимости от особенностей организационно-производственной структуры нефтедобывающих предприятий, применяется детализация данных о произведенных затратах в разрезе видов производств.

Кроме вышеописанных существуют следующие классификации затрат:

- в зависимости от возможности регулирования затрат – регулируемые и нерегулируемые;
- по возможности контроля затрат со стороны субъектов управления – контролируемые и неконтролируемые;
- по степени влияния на результаты принимаемых решений – производительные (эффективные) и непроизводительные (неэффективные);
- по периодичности возникновения – текущие и единовременные.

Сделаем вывод, что именно в разрезе элементов, согласно ПБУ 10/99, стоит рассматривать формирование себестоимости в бухгалтерском учете нефтедобывающей организации, так как эта классификация является универсальной и распространенной на практике. Управленческий учет может предусматривать классификацию затрат в зависимости от объема производства, по способу отнесения на себестоимость продукции и другим признакам.

В рамках оперативного анализа для нефтедобывающего предприятия оцениваются взаимозависимости деятельности

по разработке месторождения нефти от затрат, объема добытой нефти и ее цены на внутреннем и внешнем рынках сбыта. С помощью операционного анализа возможен поиск наиболее выгодных комбинаций между переменными и постоянными издержками, ценой и объемом продаж (нефти). Он позволяет найти точку равновесия (точку безубыточности).

## КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Нефтедобывающие предприятия, как правило, подразделяют расходы на затраты на продукт и затраты на период. К затратам на продукт относятся затраты на добычу нефти. К затратам на период относятся прочие расходы (операционные, внереализационные и чрезвычайные), управленческие и коммерческие расходы.

Затраты на добычу нефти (разработку месторождения) делятся по следующим признакам:

- по способу отнесения на себестоимость объектов калькулирования:
  - прямые затраты на продукт;
  - косвенные затраты на продукт;
- по способу отнесения на вид производства:
  - прямые затраты на производство;
  - косвенные затраты на производство (расходы по нескольким видам производств).

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости добычи нефти является частью комплексной системы учета на предприятии, основанной на первичной документации и инвентаризации. Задачей процедур калькулирования себестоимости является своевременное и достоверное определение фактических затрат на производство и себестоимости продукции нефтедобывающего предприятия, осуществление контроля за затратами на всех стадиях технологии добычи, подготовки и транспортировки нефти. На нефтедобывающем предприятии обеспечивается методическое единство в планировании и учете затрат, калькулировании себестоимости добычи нефти. На предприятиях рекомендуется организовать систему, которая позволяет вне зависимости от организационно-производственной структуры получить в сопоставимой форме фактические затраты на производство как нефти, так и продукции более 25 видов вспомогательных производств. Данная учетная система должна позволять анализировать сложившиеся затраты на производство продукции по пяти основным аналитическим разрезам:

- видам производств;
- центрам затрат (цехам);
- местам возникновения затрат (месторождениям, скважинам);
- элементам затрат;
- статьям калькуляции и, при необходимости, корпоративным программам.

Состав, классификация и группировка затрат в нефтедобывающей промышленности определяются следующими основными особенностями:

- технологическим процессом добычи нефти, а также необходимостью распределения общих расходов;
- выпуском только готовой продукции и отсутствием незавершенного производства и полуфабрикатов;
- последовательным осуществлением основных производственных процессов:
  - поддержание пластового давления;
  - извлечение продукции из скважин;
  - сбор и транспортировка нефти и газа;
  - комплексная подготовка нефти (сепарация газа, обезвоживание, обессоливание и стабилизация нефти);
  - подготовка и утилизация промышленных сточных вод;
  - внешняя перекачка нефти и газа;
- осуществлением основных технологических процессов в автоматизированном режиме;
- ухудшением горно-геологических условий по мере эксплуатации месторождения и связанным с этим снижением дебита скважин и ростом себестоимости добычи нефти и газа.

Одной из основных сложностей современного управленческого учета является представление корректной информации о себестоимости нефти на основе актуальной системы учета затрат на разработку нефтяного месторождения.

Отметим, что не подлежат включению в себестоимость продукции затраты на выполнение самим нефтегазодобывающим предприятием или оплату им работ, не связанных с производством продукции (работы по благоустройству городов и поселков, оказанию помощи сельскому хозяйству и другие виды работ).

Учет затрат на производство нефтедобывающего управления осуществляется в разрезе обособленных производственных (структурных) подразделений, имеющих у нефтедобывающего управления. К ним относятся:

- цех по добыче нефти и газа (в части цеховых расходов);
- цех поддержания пластового давления; цех подготовки и перекачки нефти;
- газокompрессорный (газовый) цех;
- цех подземного ремонта скважин;
- прокатно-ремонтный цех эксплуатационного оборудования;
- прокатно-ремонтный цех электрооборудования и электроснабжения;
- прокатно-ремонтный цех электропогружных установок;
- цех автоматизации производства;
- цех пароводоснабжения;
- цех научно-исследовательских и производственных работ или научно-исследовательская лаборатория;
- цех футирования труб; другие производственные подразделения.

Учет и калькулирование себестоимости добычи нефти (затрат на производство добычи нефти) осуществляется в разрезе следующих статей:

- расходы на энергию по извлечению нефти;
- расходы по искусственному воздействию на пласт;
- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация скважин;
- расходы по сбору и транспортировке нефти;
- расходы по технологической подготовке нефти;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию скважин и оборудования;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- платежи за право пользования недрами;
- цеховые расходы;
- общепромысловые расходы;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

В классификации затрат, формировании учетной системы затрат в рамках бухгалтерского и управленческого учета используются различные подходы и соответствующий инструментарий, что позволяет при формировании методики управленческого учета и калькулирования себестоимости выработать комплекс процедур, необходимых непосредственно для нефтедобывающего предприятия. В целях разработки рекомендаций по управленческому учету для нефтедобывающих организаций стоит учитывать вышеописанную проблематику классификации и группировки затрат на производство, предложенную автором разбивку затрат, основанную на практическом опыте. На базе описанной и проанализированной методологии планирования, учета и контроля затрат автором будет проанализирована в целом система учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающего предприятия.

## Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 27 июля 2006 г.) ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 30 дек. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.—правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : ПБУ 5/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учет основных средств [Электронный ресурс] : ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/98 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Расходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М. : Эксмо, 2007.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учебник ; пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
10. Иванова Н.Г. Аудиторская проверка затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции [Текст] / Н.Г. Иванова // Бухгалтерский учет. – 2001. – №3.
11. Козлова Е.П. Учет и распределение прямых затрат на производство [Текст] / Е.П. Козлова // Главбух. – 1998. – №14.
12. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета [Текст] / В.В. Палий, В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – №7.
13. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета [Текст] / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – №17.
14. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях [Текст] / Е.Б. Пошерстник, Н.В. Пошерстник. – СПб. : Гарда, 2000. – 576 с.
15. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности = International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards [Текст] / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М. : Кнорус, 2008.
16. Чая В.Т., Латыпова О.В. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. – М. : Кнорус, 2007.
17. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999.
18. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2006.
19. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. – М. : ИНФРА-М, 2009.

## Ключевые слова

Учетная система; система учета затрат; затраты на производство; калькулирование себестоимости; нефтедобывающее предприятие; управленческий учет; методика учета; бухгалтерский учет; структура мест возникновения затрат; управление себестоимостью; классификация затрат; система direct-costing.

*Чая Владимир Тигранович*

*Букалов Александр Вячеславович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Работа выполнена на актуальную тему и свидетельствует о том, что поставленные цели и задачи построения системы управленческого учета на производство и калькулирования себестоимости в нефтедобывающих предприятиях достигнуты в достаточной мере. В исследовании частично обоснована необходимость разработки комплексной методики управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции нефтедобывающей компании. Хорошо описаны основные особенности структуры и классификаций затрат в нефтедобывающей отрасли и всей учетной системы предприятия в целом, на некоторые замечания общего и технического характера в рамках методики учета затрат обращено внимание автора.

Статья соответствует требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Чая В.Т., д.э.н., профессор, главный научный сотрудник кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

## 2.5. PRINCIPLES OF SYSTEM CONSTRUCTION OF THE ACCOUNT OF EXPENSES FOR PRODUCTION AND CALCULATION COST PRICES IN THE OIL-EXTRACTING ENTERPRISES

A.V. Bukalov, Post-graduate Student of the Account, Analysis and Audit of Economic Faculty

*Moscow State University M.V. Lomonosov.*

In work research principles of system construction of the account of expenses for production and calculation cost prices in the oil-extracting enterprises with use of a hands-on experience of the author in formation of methodical base of management accounting of the active company is conducted. The problematic is considered within the limits of the general technique of management accounting and calculation petroleum cost prices for the purpose methodical recommendations for the enterprises petroleum and other extracting branches. The detailed analysis of features of structure of the account of expenses at the oil-extracting enterprise is thus carried out. In work necessity of formation of a technique of management accounting of expenses and calculation cost prices on the basis of the offered cost classifications is reasonable. The basic features calculation cost prices of petroleum, a definite purpose and a direction of development of a research activity within the limits of formation of a wasteful component in the course of cost price account are considered. In the end of research conclusions are drawn on necessity of the detailed analysis of an operating system of calculation cost prices of petroleum and definition the importance and validity of submission methodical recommendations about the account of expenses.

### Literature

1. The Civil code of the Russian Federation (a part the first, the second and the third).
2. The Tax code of the Russian Federation – a part the first from 31.07.98r. Edition from 27.07.06 № 146-FZ and a part the second from August, 5th, 2000 № 117-FZ edition from 30.12.06.
3. The Federal statute from 21.11.1996 N 129-FZ «About book keeping».
4. Position on book keeping «the Account of is material-industrial stocks» PBK 5/01.
5. Position on book keeping «the Account of permanent assets» PBK 6/01, the Ministry of Finance of Russia approved by the Order from 30.03.2001 N 26n.
6. Position on book keeping «an organisation Accounting policy» PBK 1/98.
7. Positions on book keeping «the Account financially – manufacturing inventory» (it is approved by the Order of the Treasury of the Russian Federation from June, 9th, 2001 N 44n).
8. Position on book keeping «organisation Costs» PBK 10/99.
9. L.S. Vasileva, D.I. Rjahovsky, M.V. Petrovskaja. Accounting management accounting «. Publishing house «Exmo», 2007.
10. K. Druri. Administrative and cost-centre accounting: the Textbook. The lane with English: — M: it JUNITI-IS given, 2003.
11. N.G. Ivanova. Auditor check of expenses for production and calculation product costs.//Book keeping. 2001 №3, from 75-76.
12. E.P. Kozlova. Account and distribution of a factor cost to production.//the Chief accountant 1998 №14, From 9-10.
13. V.V. Paly, V.F. Paly. Accounts administrative accounting. // Book keeping 2001 №7, from 72-74.
14. V.F. Paly, V.V. Paly. Administrative accounting – new perusal of intraeconomic account//Book keeping. – 2000. – №17.
15. E.B. Posherstnik, N.V. Posherstnik. Structure and the account of expenses in modern conditions. – SPb.: the publishing Trading house «Garda», 2000 – 576p.
16. V.T. Chaya, G.V. Chaya. International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards M: Knorus, 2008.
17. V.T. Chaya, O.V. Latypova. Book keeping: the manual, Moscow, Knorus, 2007.
18. A.D. Sheremet. Management accounting: the Manual. — M: the FKB-PRESS, 1999.
19. A.D. Sheremet. management accounting: the Manual. – 2, cor. – M: ID the FBK-PRESS, 2006.
20. A.D. Sheremet, O.E. Nikolaeva, S.I. Poljakova. – M: Infra-M, 2009.

### Keywords

Accounting system; accounting system of expenses; expenses for production; calculation cost prices; the oil-extracting enterprise; the administrative account; an account technique; book keeping; structure of cost centre; management of the cost price; a cost classification; system direct-costing.