

## 2.2. ОСНОВЫ МЕТОДИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ДЛЯ НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ

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

*Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

В работе проведено подробное исследование основ методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающего предприятия. Тематика выбрана для рассмотрения с целью разработки методических рекомендаций по созданию комплексной системы управленческого учета предприятиям нефтяной и других добывающих отраслей. Проведен анализ особенностей формирования затрат в процессе основной деятельности предприятия в нефтедобывающем секторе. В работе сформулирован порядок формирования себестоимости в рамках методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости. Разработаны требования к аналитическому учету, структура синтетических и субсчетов, деление затрат по справочникам и местам возникновения затрат согласно технологической схеме добычи нефти. В конце исследования сделаны выводы о необходимости разработки и актуализации методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающего предприятия.

### ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Специфика формирования затратной составляющей в процессе основной деятельности предприятия устроена таким образом, что в условиях развития рыночных отношений, совершенствовании действующих систем учета на нормативном и методологическом уровне, а также тенденций реформирования процессов взаимодействия субъектов рыночных отношений отмечаются заметные изменения в структуре затрат предприятия, возникающие под влиянием как внешних, так и внутренних факторов экономики. Корректировки в структуре затрат и, соответственно, в методиках учета возникают и в кризисных условиях развития экономики, когда уровень цен на нефть и газ становится не стабильным и находится под угрозой значительного снижения. Для нефтедобывающего предприятия значимым условием эффективного развития, эффективной финансово-хозяйственной деятельности является внедрение актуальной, характерной для отраслевых компаний системы учета и управления затратами. Разработка, корректировка уже существующей системы учета или представление к ней рекомендаций по процедурам учета затрат для нефтедобывающих предприятий как прогрессивные меры развития управленческого учета в нефтедобывающей отрасли позволяют повысить эффективность, результативность и гибкость стратегического развития организации.

Для нефтедобывающего предприятия, с одной стороны, нарушение принципов полноты и своевременности предоставления данных о затратах становится причиной формирования ошибочных показателей величины затрат и себестоимости, применения экономически необоснованной классификации затрат, игнорирования факторов, влияющих на размер затрат. С дру-

гой – сбор излишнего количества данных о затратах увеличивает расход времени и ресурсов на получение и обработку информации усложняет информационную систему и приводит к неверным управленческим решениям.

Порядок формирования себестоимости действует в бухгалтерском учете и применяется при составлении финансовой отчетности, в том числе отчета о прибылях и убытках, а также при исчислении налогов, база по которым формируется на основе данных бухгалтерского учета. На основе этого порядка формируется система управленческого учета затрат, но в связи с уникальными отраслевыми характеристиками методика управленческого учета существенно отличается от бухгалтерского учета, в том числе по структуре затрат для нефтедобывающих предприятий.

В статье автором предлагается использовать основы собственной методики учета затрат нефтедобывающего предприятия. Концептуальные основы формирования системы управленческого учета включают в себя описание требований к аналитическому учету, структуру синтетических и субсчетов, деление затрат по справочникам и местам возникновения затрат (МВЗ), согласно технологической схеме добычи нефти и др. Система управленческого учета базируется на основах бухгалтерского учета затрат.

### ТРЕБОВАНИЯ К АНАЛИТИЧЕСКОМУ УЧЕТУ

С нашей точки зрения, требования к аналитическому учету на нефтедобывающих предприятиях предусматривают для детализации информации о затратах синтетические счета, субсчета и семи аналитических справочников, каждый из которых предназначен для группировки информации по выбранному аналитическому признаку. Все справочники имеют иерархическую вложенную структуру (уровни). Деление на уровни обеспечивается кодировкой позиций справочника. Для кодировки каждого уровня выделено два знака. В дальнейшем будет использоваться термин «маска счета», представляющий собой совокупный код, состоящий из кода счета, субсчета, кода справочника и кода позиций внутри справочника (табл. 1).

Таблица 1

#### МАСКА СЧЕТА

Код счета (субсчета)	Шифры аналитического учета (ШАУ)						
	Код справочника	Код 1-го уровня	Код 2-го уровня	Код 3-го уровня	Код 4-го уровня	Код 5-го уровня	Код 6-го уровня
XX (XX/X)	XX	XX	XX	XX	XX	-	-
	XX	XX	-	-	-	-	-
	XX	XX	XX	XX	-	-	-
	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
	XX	XX	XX	-	-	-	-

Таблица 2

#### ПРИМЕР ОПИСАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОПЕРАЦИИ

Дт	ШАУ по дебету	Кт	ШАУ по кредиту	Описание операции	Документ учета
20/1	47.04.06. 01.01.XX 103.01.01	60/1	18.01.XX 38.01 62.01.XX	Отражены услуги по прокату	Акт выполненных работ, счет-фактура

Бухгалтерские записи (проводки) в методике представляют собой «маски» корреспондирующих счетов. Коды позиций внутри справочника, определяемые бухгалтером самостоятельно, на основании информации, содержащейся в первичных документах по описываемой хозяйственной операции, обозначены знаком «ХХ» (табл. 2).

## ДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО СПРАВОЧНИКАМ

Аналитика по прикрепленным к счету (субсчету) справочникам может являться только дебетовой, либо только кредитовой, а может быть дебетовой и кредитовой одновременно. Все справочники, прикрепленные к счету должны заполняться при формировании как дебетовых, так и кредитовых оборотов по счету. Поэтому для кредитовых справочников предусматривается позиция «Предварительный свод», которая используется при формировании дебетовых оборотов по счету. А для дебетовых справочников предусматривается позиция «Поправки и списания», которая используется при формировании кредитовых оборотов по счету.

При производстве записей по счетам только по аналитике, которая является кредитовой и дебетовой одновременно, формируется сальдо по аналитическим позициям внутри справочника. По дебетовой или кредитовой аналитике формируются только накопительные обороты.

Для учета затрат по производству основных видов продукции (нефть), а также оказываемых на сторону услуг по добыче нефти используются субсчета 20/1 «Свод затрат по элементам» и 20/2 «Свод затрат по статьям» счета 20 «Основное производство». Субсчет 20/1 используется также для учета затрат по производству оказываемых на сторону услуг по подготовке, транспортировке и хранению нефти, услуг по перекачке технической воды.

Субсчета 20/1 и 20/2 счета 20 «Основное производство» ведутся на обособленных балансах нефтедобывающих предприятий. Субсчет 20/1 «Свод затрат по элементам» является «дивизиональным», т.е. предназначен для сбора и формирования расходов по центрам затрат и местам их возникновения. На субсчете 20/1 информация о затратах детализируется в разрезе следующих аналитических признаков и кодов справочников:

- элементов затрат (код справочника, например, А);
- видов производств (код справочника Б);
- центров затрат (код справочника В);
- мест возникновения затрат: месторождений, скважин (код справочника Г);
- по признаку нормируемости затрат для целей налогообложения (код справочника Д);
- корпоративных программ (код справочника Е).

Субсчет 20/2 «Свод затрат по статьям» является калькуляционным и предназначен для группировки затрат по статьям калькуляции, постатейного распределения косвенных по отношению к месторождению затрат между месторождениями и постатейного калькулирования себестоимости нефти. При сборе и формировании затрат на производство субсчет 20/2 не используется.

При постатейном распределении косвенных по отношению к месторождению затрат между месторождениями справочник А на субсчете 20/2 используется как дебетово-кредитовый, так как распределение производится в разрезе элементов затрат, т.е. при формировании кредитовых оборотов по счету аналитические признаки сохраняются.

При постатейном калькулировании себестоимости нефти справочник А на субсчете 20/2 используется как дебетовый, т.е. распределение производится не в разрезе элементов затрат, а в разрезе статей калькуляции. При формировании кредитовых оборотов по счету используется позиция «Поправки и списания».

Субсчет 20/3 «Свод затрат по элементам по сдаче имущества в аренду, субаренду и сублизинг» предназначен для сбора и формирования расходов по этим видам деятельности.

Для учета затрат вспомогательных производств, основным потребителем продукции которых является основное производство, используется счет 23 «Вспомогательное производство». Субсчета по счету не предусмотрены, он является одновременно и дивизиональным, и продуктовым.

- Счет 23 «Вспомогательное производство» ведется на обособленных балансах тех структурных подразделений, где есть вспомогательное производство.
- Счет 25 «Общепроизводственные расходы» используется для учета цеховых расходов (т.е. расходов по управлению цехом) цехов основного производства, а также цехов вспомогательного производства и ведется только на обособленных балансах структурных подразделений, осуществляющих производственную деятельность.
- Счет 26 «Общехозяйственные расходы» используется для учета расходов по управлению структурными подразделениями и расходов по управлению Обществом в целом и ведется на обособленных балансах структурных подразделений, в т.ч. на обособленном балансе аппарата.

Себестоимость добычи нефти представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе добычи нефти природных ресурсов, реагентов, материалов, топлива, энергии, амортизации основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.

На нефтедобывающих предприятиях учет затрат организуется в разрезе месторождений (кустов, скважин), которые считаются местом возникновения затрат для всех производств, которые составляют технологическую цепочку по добыче нефти. К ним относятся:

- подъем жидкости;
- предварительный сбор жидкости;
- предварительная подготовка нефти;
- транспортировка жидкости;
- сбор, подготовка и транспортировка газа;
- поддержание пластового давления;
- подготовка нефти;
- сдача и транспортировка нефти.

Кроме этого, скважина является местом возникновения затрат для производства капитального и подземного (текущего) ремонта скважин.

Детализация данных о произведенных затратах в разрезе МВЗ осуществляется с помощью справочника 39 «Справочник месторождений»

Структура аналитического справочника месторождений позволяет каждому виду (элементу) затрат при принятии его к бухгалтерскому учету присваивать аналитический признак в зависимости от того прямым или косвенным является данный расход по отношению к МВЗ.

Использование справочника месторождений при сборе и формировании затрат на производство позволяет сформировать четырехуровневую группировку затрат по местам их возникновения:

- затратам, которые являются косвенными по отношению к месторождению, кусту и скважине, присваивается аналитический признак «01-00-00-00», в котором ШАУ 1-го уровня «01» означает отсутствие привязки к конкретному месторождению, кусту, скважине;
- затратам, которые являются прямыми по отношению к месторождению, но косвенными по отношению к кусту и скважине, присваивается аналитический признак «02-XX-01-00», в котором ШАУ 2-го уровня «XX» – это номер месторождения;
- затратам, которые являются прямыми по отношению к кусту скважин, но косвенными по отношению к конкретной скважине, присваивается аналитический признак «02-XX-XX-01», в котором ШАУ 2-го уровня «XX» – это номер месторождения, ШАУ 3-го уровня «XX» – это номер куста;

- затратам, которые являются прямым по отношению к скважинам, присваивается аналитический признак «02-ХХ-ХХ-ХХ», в котором ШАУ 2-го уровня «ХХ» – это номер месторождения, ШАУ 3-го уровня «ХХ» – это номер куста, ШАУ 4-го уровня «ХХ» – это номер скважины.

Все остальные элементы затрат по всем видам производств, которые составляют технологическую цепочку по добыче нефти считаются косвенными по отношению к месторождению, за исключением случаев, когда цехом (или несколькими цехами) обслуживается только одно месторождение. В этом случае все затраты такого цеха (цехов) прямо относятся на это месторождение вне зависимости от вида производства.

Калькулирование себестоимости нефти и закрытие субсчета 20/2 также производится по каждому месторождению. Калькулирование себестоимости нефти по кустам и скважинам не производится.

Учет прямых затрат по кустам и скважинам для производств, которые составляют технологическую цепочку по добыче нефти не является обязательным для всех нефтедобывающих предприятий. Для производства подземного (капитального и текущего) ремонта скважин учет прямых затрат по скважинам производится в обязательном порядке.

Для учета затрат на основе особенностей производства (добычи) необходимо представлять исчерпывающую схему технологических процессов по добыче нефти.

Предлагаем использовать вышеописанные основы методики в практике управленческого учета на нефтедобывающих предприятиях. Система учета затрат и калькулирования себестоимости представляет собой сложный комплекс процедур, основанных на длительных теоретических и практических исследованиях. Предложенные основы методики управленческого учета затрат позволят сформировать специализированный подход к учету для предприятий, функционирующих в нефтедобывающей отрасли.

## 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. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Васильева Л.С. и др. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М. : Эксмо, 2007.
9. Иванова Н.Г. Аудиторская проверка затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции [Текст] / Н.Г. Иванова // Бухгалтерский учет. – 2001. – №3. – С. 75-76.
10. Козлова Е.П. Учет и распределение прямых затрат на производство [Текст] / Е.П. Козлова // Главбух. – 1998. – №14. – С. 9-10.
11. Комментарий изменений в Плана счетов: основные хозяйственные операции [Текст] / под ред. С.А. Николаевой. – М. : Аналитика-пресс, 2001.
12. Кукушкин В.Ю. Нефть и развитие [Текст] / В.Ю. Кукушкин. М. : Наука, 1985.
13. Палий В.В. Счета управленческого учета [Текст] / В.В. Палий, В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – №7. – С. 72-74.
14. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета [Текст] / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – №17.
15. Пошерстник Е.Б. Состав и учет затрат в современных условиях [Текст] / Е.Б. Пошерстник, Н.В. Пошерстник. – СПб. : Гарда, 2000. – 576 с.
16. Чая В.Т. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. – М. : КНОРУС, 2007.
17. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности = International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards [Текст] / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М. : КНОРУС, 2008.
18. Шерemet А.Д. и др. Управленческий учет [Текст] / А.Д. Шерemet, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. – М. : ИНФРА-М, 2009.

## Ключевые слова

Управленческий учет; учет затрат на производство; нефтедобывающая отрасль; разработка нефтяного месторождения; калькулирование себестоимости; комплексная система управленческого учета; процесс добычи нефти; себестоимость нефти; деление затрат по справочникам и местам их возникновения; структура мест возникновения затрат; аналитический учет; синтетические и субсчета; маска счета; закрытие счетов.

*Букалова Александр Вячеславович  
E-mail: a.bukalov@bdo.ru*

## РЕЦЕНЗИЯ

Работа является весьма актуальной, поскольку на основе подтвержденной необходимости совершенствования методики управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости в нефтедобывающих предприятиях предложена конкретная методологическая база и инструментарий, полученный с помощью практического опыта автора. Подробно исследована проблематика формирования затрат в процессе основной деятельности предприятия в нефтедобывающем секторе. В работе определен порядок формирования себестоимости в рамках методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости. Сформулированы требования к аналитическому учету, структура синтетических и субсчетов, деление затрат по справочникам и местам возникновения затрат, согласно технологической схеме добычи нефти. Сделаны выводы о необходимости разработки и актуализации методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающего предприятия.

Исследование обстоятельно раскрывает процессы деления затрат по справочникам и местам их возникновения в рамках комплексной методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающих предприятий. Видна практическая значимость темы, что объясняется отсутствием конкретной методологии по управленческому учету затрат и калькулированию себестоимости нефтедобывающего предприятия.

Несомненным достоинством работы следует признать предложенные автором требования к аналитическому учету на нефтедобывающих предприятиях, которые предусматривают с целью детализации информации о затратах синтетические счета, субсчета и семи аналитических справочников, каждый из которых предназначен для группировки информации по выбранному аналитическому признаку.

Однако, на наш взгляд, в работе следовало более подробно исследовать и представить информацию относительно группировки затрат нефтедобывающего предприятия по местам возникновения затрат.

В целом работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Суйц В.П., д-р экон. наук, профессор кафедры учета анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

## 2.2. BASES OF TECHNIQUE OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES AND CALCULATION COST PRICES IN THE OIL-EXTRACTING ENTERPRISES

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

*Moscow State University it. M.V. Lomonosov*

In work detailed research of bases of a technique management accounting expenses and calculation cost prices for the oil-extracting enterprise is conducted. The subjects are chosen for consideration for the purpose workings out of methodical recommendations about creation of complex system management accounting to the enterprises petroleum and other extracting branches. The analysis of features formation of expenses in the course of enterprise primary activity in oil-extracting sector is carried out. In work the order of formation of the cost price within the limits of a technique management accounting of expenses and calculation cost prices is formulated. Requests to analytical accounting, structure synthetic and sub-accounts, division of expenses under directories and cost centres according to the technological scheme of an oil recovery are developed. In the end of research conclusions are drawn on necessity of working out and actualisation of a technique management accounting of expenses and calculation cost prices for the oil-extracting enterprise.

### Literature

1. The Civil code of the Russian Federation (a part the first, the second and the third).
2. The Labour code of the Russian Federation.
3. 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.
4. The Federal statute from 21.11.1996 N 129-FZ «About book keeping».
5. Position on book keeping «the Account of is material-industrial stocks» PBK 5/01.
6. 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.
7. Position on book keeping «an organisation Accounting policy» PBK 1/98.
8. 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 №44n).
9. Position on book keeping «organisation Costs» PBK 10/99.
10. The Comment of changes in the Set of accounts: the basic economic operations / Under the editorship of S.A. Nikolaevoj. – M: Analytics – the Press, 2001.
11. L.S. Vasileva, D.I. Rjahovsky, M.V. Petrovskaja. Accounting management accounting «. Publishing house «Exmo», 2007.
12. N.G. Ivanov. Auditor check of expenses for production and calculation product costs.//Book keeping. 2001 №3, from 75-76.
13. E.P. Kozlova. Account and distribution of a factor cost to production.//the Chief accountant 1998 №14.
14. V.J. Kukushkin. Petroleum and development, 1985.
15. V.V. Paly, V.F. Paly. Accounts administrative accounting. // Book keeping 2001 №7, From 72-74.
16. V.F. Paly, V.V. Paly. administrative accounting – new perusal of intraeconomic account//Book keeping. – 2000. – №17.
17. E.B. Posherstnik, N.V. Posherstnik. Structure and the account of expenses in modern conditions. – SPb.: the publishing Trading house «Garda», 2000 – 576 p.
18. V.T.Chaya, G.V. Chaya. International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards M: Knorus, 2008.
19. V.T. Chaya, O.V. Latypova. Book keeping: the manual, Moscow, Knorus, 2007.
20. A.D. Sheremet. management accounting: the Manual. – 2, cor. – M: ID the FBK-PRESS, 2006.
21. A.D. Sheremet, O.E. Nikolaeva, S.I.Poljakova – M: Infra-M, 2009.

### Keywords

Management accounting; the account of expenses for production; oil-extracting branch; working out of a petroleum deposit; cost prices calculation; complex system of management accounting; oil recovery process; the petroleum cost price; division of expenses under directories and places of their occurrence; structure of cost centres, analytical accounting; synthetic and a sub-account; an account mask, closing of accounts.