

## 2.2. МЕТОДЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ НА НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский учет» Кизлярского филиала ФБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»;  
Ибрагимова А.Х., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет» Дагестанского государственного университета

Статья посвящена проблемам распределения косвенных затрат, возникающих во вспомогательных подразделениях нефтегазового производства. Особое внимание уделяется выбору наиболее подходящей базы распределения для каждого вида косвенных расходов.

Создание в российской теории и практике элементов необходимых для управления затратами, к которым можно отнести бухгалтерский учет, налоговый учет, калькулирование, анализ и бюджетирование, до сих пор не привело к образованию единой, сплоченной и эффективной работающей системы нефтегазодобывающей отрасли. Для организации такой системы необходимо создание новой методологии формирования затрат и разработка системы контроля за их использованием, которая бы учитывала меняющиеся экономические условия. Необходимо найти новые подходы к реформированию организационной и созданию финансовой структуры нефтегазодобывающих компаний.

Для построения модели управления затратами нефтегазодобывающей компании необходимо:

- установления планово-учетных подразделений в виде центров ответственности и выявление степени их финансовой самостоятельности и ответственности;
- распределение затрат по центрам ответственности;
- разделение затрат по классификационным признакам в каждом центре ответственности;
- разработки гибких бюджетов для центров ответственности.

Цеха на нефтегазодобывающих предприятиях являются основными структурными, обособленными подразделениями, которые по характеру производственного процесса делятся на основные и вспомогательные. К основным цехам относятся центры ответственности, в которых производится добыча нефти и газа. Вспомогательные цеха заняты обслуживанием основного производства. На рис. 1 приведена типовая схема производственной структуры нефтегазодобывающего предприятия. Скважины относятся к центрам ответственности, которые занимают непосредственным извлечением нефти и газа на поверхность (так называемые нефтепромыслы). Построение учета затрат в соответствии с производственной структурой (рис. 1) позволяет связать деятельность центров ответственности с ответственностью конкретных лиц. Оперативный учет для нефтегазодобывающих предприятий, можно построить в основном по центрам возникновения затрат, т.е. по цехам основного и вспомогательного производства, различным отделам управления. Основными критериями при выборе контрольных показателей при определении затрат могут служить:

- величина затрат;
- цели управления затратами;
- система контроля за затратами;
- уровень специализации центров ответственности.

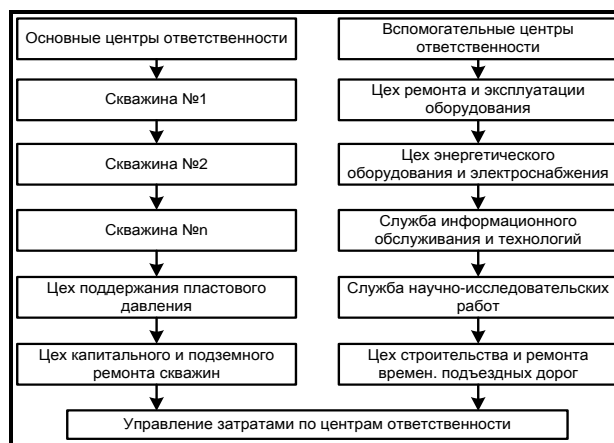


Рис. 1. Производственная структура предприятий нефтегазодобычи

Известно, что при организации учета и контроля затрат по местам возникновения необходимо определять величину прибыли, получаемую каждым конкретным центром ответственности. Это необходимо для того, чтобы отклонения от заданного уровня затрат этому центру можно было отнести на ответственное лицо.

На нефтегазодобывающих предприятиях в ходе технологического процесса добываются два продукта: нефть и попутный газ. На практике все издержки – прямые и косвенные, обобщаются по видам добываемой продукции. В качестве базы распределения косвенных расходов используется: количество отработанных скважино-месяцев, основная зарплата производственных рабочих или общая сумма издержек производства за вычетом отчислений на геологоразведочные работы [2, с. 196]. Но вместо показателей, не отвечающих современному уровню технической вооруженности производства (зарплата рабочих – к примеру), для распределения таких косвенных расходов как расходы на содержание и эксплуатацию оборудования возможно использование нормативных ставок, рассчитываемых на основе данных о количестве отработанных станко-часов. А для общепроизводственных и общехозяйственных расходов, в качестве базы распределения можно использовать сумму основной зарплаты производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования [3, с. 230]. Конечно же, данный подход будет актуальным в отраслях с высоким уровнем РСО.

Наиболее рациональным и простым является подход к группировке затрат по местам их возникновения – цехам основного и вспомогательного производства. В соответствии с ним обобщаются:

- затраты, напрямую связанные с работой данного подразделения;
- косвенные затраты, возникающие в данном подразделении, которые не могут быть отнесены на себестоимость прямо.

При организации системы контроля за издержками, необходимо использовать бюджетно-сметный метод с выявлением отклонений от норм с определением причин и виновников отклонений.

Для распределения косвенных затрат по центрам ответственности необходимо выполнить три шага.

1. Выбор объекта учета затрат: структурные подразделения или технологические процессы.
2. Обобщение затрат, относящихся к данному объекту учета (производственные, административные, общие расходы, постоянные затраты).
3. Выбор метода соотношения затрат на объекты учета.

При выборе базы распределения необходимо руководствоваться одним из следующих критериев:

- в соответствии с получаемыми выгодами;
- в соответствии с одинаковым объемом расходуемых средств, потребленных ресурсов и затраченного времени;
- в соответствии с уровнем расходов. Установление причинно-следственной связи позволяет соотнести объект затрат с понесенными расходами;
- затраты могут также распределяться с учетом возможностей объекта покрывать определенные расходы.

Доходы и переменные затраты распределяются по центрам ответственности прямым путем, поскольку они напрямую связаны с конкретным аспектом деятельности структурного подразделения добывающего предприятия. База распределения затрат представляет собой элемент производственной политики предприятия и сохраняется неизменной в течение длительного времени. При этом она должна иметь характер прямого действия, так как всевозможные осложнения приводят к дополнительной трате ресурсов и времени на вычисления, что может отрицательно сказаться на прибыли. Для учета расходов вспомогательных подразделений можно использовать два основных способа аккумуляции затрат, применяемых в зарубежной практике управления затратами [4, 5].

1. По единой функции затрат. Затраты структурного подразделения аккумулируются в виде группировки затрат одной функции. В этом случае между переменными и постоянными затратами различия не проводятся, что и наблюдается в большинстве нефтегазодобывающих производствах.
2. По двум функциям. Затраты структурного подразделения аккумулируются в виде двух или более группировок затрат. В одну группировку могут входить постоянные затраты, в другую – переменные. После того как расходы обслуживающих подразделений выявлены, наступает этап распределения затрат между производственными подразделениями.

От методологических и технических возможностей учета объема производства или степени использования услуг мест затрат, во многом зависят условия их обособления в самостоятельные учетные единицы. К примеру, административные службы относятся к местам возникновения затрат не имеющих четко определенных измерителей количества и качества выполняемой работы. Наиболее универсальными измерителями деятельности административных служб являются показатели приведенного времени или система коэффициентов, рассчитанная на его основе [3, с. 180]. К примеру, отдел научно-исследовательских работ нефтегазодобывающего предприятия, проводит какое-то время на исследования в определенной местности или скважине, поэтому показатели времени могут служить базой распределения затрат на содержание данной службы, при увязке его деятельности с потраченным временем. Данный метод позволит повысить точность калькулирования себестоимости, увеличивая степень локализации затрат. Но данный метод будет требовать применения современных компьютерных технологий, из-за большой трудоемкости расчетов. Если для упрощения расчетов и уменьшения трудоемкости объединить все те разнообразные операции, которые выполняет административные службы предприятия, в общезаводские расходы, то степень точности расчетов уменьшится, и будет невозможно выявить, какой участок допустил невыполнение плана, или перерасхода ресурсов. Все возрастающее влияние на общие затраты, затрат обслуживающих подразделений вызывает необходимость их обособления и отдельного измерения их затрат.

Для распределения затрат вспомогательных служб могут быть использованы три метода [6, 7].

1. Прямого распределения, когда расходы по каждому виду обслуживания относятся на производственные подразделения напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. При этом обслуживающие функции одного подразделения никак не связаны с функциями других обслуживающих подразделений.
2. Последовательного распределения. При этом методе распределение затрат на обслуживание, предоставляемое обслуживающими подразделениями, между другими подразделениями осуществляется в определенной последовательности. Процесс начинается с подразделения, которое обслуживает наибольшее число других подразделений, заканчиваясь тем подразделением, которое предоставляет наименьший объем услуг.
3. Взаимного распределения, когда происходит обмен внутрифирменными услугами между обслуживающими подразделениями.

В силу сложившейся специфики производственного процесса и для целей рациональности целесообразно выбрать первый метод, как самый простой и легкий. Точность распределения косвенных расходов на процессы имеет огромное значение, так как от их распределения зависит точная величина затрат отнесенных на себестоимость процесса (рис. 2).

Решением проблемы распределения фактической себестоимости взаимных услуг вспомогательных цехов, может явиться выбор наиболее подходящей базы распределения, к примеру:

- по цеху электроснабжения – распределение фактической себестоимости по количеству кВт /ч, указанному в отчетах;
- по цехам ремонта эксплуатационного оборудования – распределение фактической себестоимости по стоимости отремонтированного оборудования, или стоимости ремонта в каждом цехе, в рублях, по отчетам.

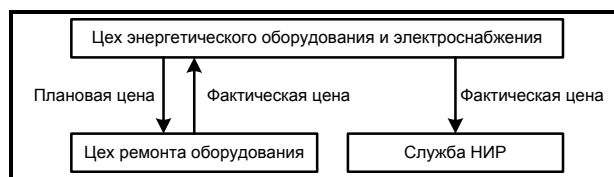


Рис. 2. Перераспределение встречных услуг обслуживающих подразделений

Допустим, одно вспомогательное подразделение (цех энергетического оборудования) оказывает услуги двум другим вспомогательным подразделениям и взамен пользуется услугами только вспомогательного подразделения (цех ремонта эксплуатационного оборудования), то схема движения затрат будет выглядеть как показано на рис. 3. Даже если предприятие будет применять систему директ-костинг, программа будет производить расчет себестоимости процессов и он будет представлен более точными данными, поскольку необходимо отказываться от котловых методов учета затрат цехов вспомогательного производства. На практике нефтегазодобывающие предприятия, чтобы лучше контролировать затраты по местам возникновения, делят производственный процесс на стадии. В этом случае вносятся изменения в номенклатуру статей, по которой учитываются производственные затраты. В учебной литературе подчеркивается, что на предприятиях данной отрасли применяется попроцессный метод учета и калькулирования себестоимости. Более того, если учет организуется не по производству в целом, а по отдельным процессам,

то затраты распределяются по стадиям. При этом, комплексные статьи образуются в связи с необходимостью учета и контроля затрат вспомогательных производств и расходов на управление. На данных предприятиях применяется такой вариант распределения затрат, когда затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают обособлено. Накладные расходы распределяют между отдельными стадиями согласно отраслевым инструкциям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции [1]. При добыче нефти и газа, на нефть относят амортизацию скважин, расход на техническую разработку надземного оборудования скважин, увеличение отдачи пластов и т.д.; на природный газ списывают расходы на его сбор и транспортировку, расходы общего характера распределяют пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

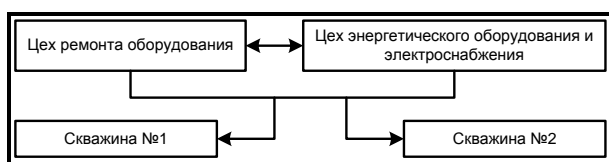


Рис. 3. Распределение затрат вспомогательных подразделений

В бухгалтерском учете, этапы калькулирования отслеживаются в отчетах о производстве продукции и связанных с ним затратах, при этом для каждого цеха открывают отдельный аналитический счет. Однако нельзя сказать, что на данных предприятиях применяется только чисто попроцессный метод калькулирования. Позаказный метод учета затрат на производство используется во вспомогательных подразделениях, к примеру в цехе ремонта эксплуатационного оборудования. Думается, что данная система учета может называться позаказно-попроцессным (или комбинированным), так как с одной стороны остается учет затрат по процессам (цехам), с другой – составляется аналог карточки заказа (отчет по затратам на заказ).

*Алибеков Шахизин Ильмутдинович*

*Ибрагимова Аминат Хабибулаевна*

## Литература

1. Методика по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва топлива и энергетики РФ от 29 дек. 1995 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики [Текст] : учеб. пособие /Н.Д. Врублевский. – М. : Бухгалтерский учет, 2004.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2003.
4. Робсон И. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов [Текст] : пер. с англ. / И. Робсон, Ф. Уллох. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1997.
5. Санталайнен Т. и др. Управление по результатам [Текст] / Тимо Санталайнен и др. – М. : Прогресс, 1993.
6. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1995.
7. Mine M. Strategic planning. The World Bank, 1993.

## Ключевые слова

Затраты; база распределения; центры ответственности; калькулирование; ставка расходов.

## РЕЦЕНЗИЯ

При планировании учета и анализе издержек производства в нефтегазодобывающей промышленности необходима их группировка по местам возникновения – центрам ответственности. При этом понятие места затрат выражает содержание и назначение характера производства и состава различных цехов на предприятии. Таким образом место возникновения затрат в нефтегазодобывающей промышленности – это область ответственности. Как известно каждое место затрат связано либо с осуществлением основных работ, либо с его обслуживанием. И здесь предприятия сталкиваются с проблемой отнесения затрат на конечную продукцию, ведь затраты возникающие во вспомогательных цехах прямо отнести на себестоимость представляется невозможным. В этой связи исследование проведенное авторами представляется весьма актуальным.

Особый научный и практический интерес вызывает взгляд авторов на распределение косвенных расходов вспомогательных центров ответственности, данной отрасли. Заслуживает внимания рекомендации по решению проблемы распределения фактической себестоимости взаимных услуг вспомогательных цехов, нефтегазодобывающего производства, также выбор наиболее подходящей базы распределения.

Работа рассчитана на широкий круг лиц интересующихся проблемами учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в нефтегазодобывающей отрасли и рекомендуется к публикации в открытой печати.

*Ермолович Л.Л., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета*