

2.9. УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ В СОВРЕМЕННОЙ ПРАКТИКЕ НЕФТЯНЫХ КОМПАНИЙ

Халикова Э.А., к.э.н., доцент, кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»;
Уразметова И.И., студент

Уфимский государственный нефтяной технический университет

В статье рассмотрены учетные аспекты реализации процессно-ориентированной модели контроллинга затрат в нефтяных компаниях. Особое внимание уделено вопросам организации контроллинговой службы и ее взаимодействия с бухгалтерией в нефтяной компании. Также рассмотрена методика отражения учетных контрольных записей в контроллинге затрат в соответствии с российскими и международными стандартами учета.

В современных условиях организация процесса управления предприятием требует конструктивного решения с использованием новых подходов к управлению. В последнее десятилетие среди отечественных вертикально-интегрированных нефтяных компаний обозначился интерес к контроллингу как системе эффективного управления бизнесом. Одним из важнейших направлений совершенствования организации планирования, учета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия является концепция контроллинга, которая недавно начала использоваться в теории и практике управления.

Как правильно отмечено Вертуновым В.Д., в большинстве случаев внедряется контроллинг в качестве инструмента управления затратами, с помощью которого можно обозначить приоритетные зо

ны развития, а также разработать решение по устранению определенных проблем в управлении. Однако служба контроллинга на предприятии предназначена не только для управления затратами, главным преимуществом внедрения контроллинга является также повышение качества и результативности управления с помощью специального инструментария в виде информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе анализа, планирования, бюджетирования, принятия управленческих решений и контроля по всем функциональным сферам деятельности компании [1].

В настоящее время российские нефтяные компании придерживаются традиционного подхода к управлению затратами (рис. 1), основанного на использовании классических функций управления: планирования и прогнозирования, учетно-аналитической функции, контрольной функции. Базой для реализации первой и второй функции является разработка методических аспектов формирования затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В основе традиционной модели управления затратами лежит функционально-ориентированный подход к управлению деятельностью предприятия, который имеет ряд недостатков:

- разделение технологии выполнения работы на отдельные, не связанные между собой фрагменты, которые выполняются отдельными структурными подразделениями организационно-функциональной структуры предприятия;
- отсутствие единой информационной базы для управления затратами по процессам производства на предприятии [2, 4].

Эти обстоятельства обуславливают необходимость трансформации подхода к управлению затратами и внедрения нового подхода к организации системы контроллинга затрат, основанного на процессном методе.



Рис. 1. Традиционная система управления затратами в нефтяных компаниях

Процессный подход к построению системы управления на предприятии предъявляет новые требования к учетной системе, которая должна будет учитывать внешние изменения, стратегические цели предприятия, и приспособлена к местам возникновения затрат.

Процессный подход основывается на понятии «бизнес-процесс», под которым понимается как устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности (последовательности работ), которая по определенной технологии преобразует входы и выходы, представляющие определенную ценность. В основе построения новой модели контроллинга затрат в качестве объекта учета затрат будет выступать бизнес-процесс в целом, расчлененный на отдельные процессы (подпроцессы) и виды деятельности [2].

Для организации системы контроллинга затрат на основе процессного подхода необходимо учитывать организационно-технологические и отраслевые особенности нефтяных компаний. Так, например, на предприятиях, специализирующихся на процессе добычи нефти, можно выделить следующие технологические процессы и подпроцессы. Перечень подпроцессов производственного уровня добычи нефти представлен на рис. 2 [3].

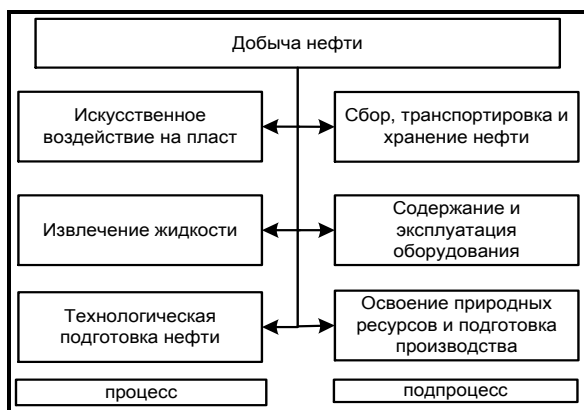


Рис. 2. Процесс добычи нефти и его подпроцессы

Таким образом, видно из рис. 2, что процесс добычи нефти включает в себя шесть подпроцессов.

Процессная модель контроллинга затрат представляет собой структуру с множеством уровней (процессов и подпроцессов), ориентированная на объекты, которые в течение анализируемого периода аккумулируют затраты и доходы от реализации. Предлагаемая модель контроллинга затрат представлена на рис. 3.

В учетной системе затрат особое внимание уделяется порядку деления затрат, которых прямым способом невозможно отнести на объект учета, то есть на отдельные виды процессов. Кроме того, особое внимание уделяется носителю затрат. В качестве носителя затрат в нефтяной компании в процессе добычи нефти могут выступать нефть, газ и попутный нефтяной газ. Учитывая особенности нефтедобывающего производства, необходимо, чтобы контроллинг поддерживал все подпроцессы, связанные с процессом добычи нефти и газа.

Служба контроллинга затрат призвана устранить

недостатки информационного обеспечения, должна обладать мощным аналитическим инструментарием, который позволит «читать» отчеты по-новому, не усложняя их, но при этом реализуя в них функции координации, планирования и управления.

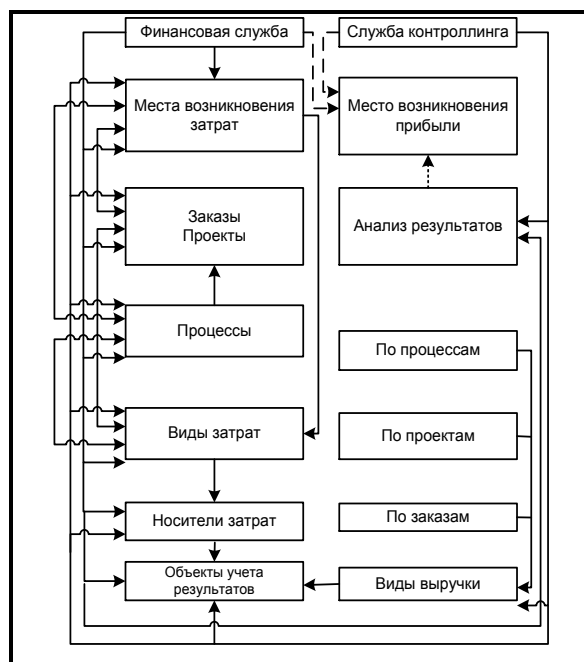


Рис. 3. Интеграционная модель контроллинга затрат, основанная на процессно-ориентированном подходе

Что касается организации системы контроллинга затрат, а также управления такой системой, то в зарубежных компаниях используется деление по функциональным сферам. То есть в целях реализации совместного контроллинга для предприятий, имеющих несколько дочерних компаний, ведущих баланс самостоятельно, одной контроллинговой единице могут быть присвоены несколько балансовых единиц. В качестве контроллинговой единицы на уровне группы предприятий вертикально-интегрированной нефтяной компании выступает головная компания, балансовыми единицами являются дочерние организации и филиалы.

Бизнес-сферой является организационная единица внешнего учета и отчетности, которая соответствует ограниченной сфере деятельности или сфере ответственности на предприятии и на которую в финансовой бухгалтерии могут быть отнесены зарегистрированные движения стоимости.

Бизнес-сферы служат, в первую очередь, для составления внешнего по отношению к предприятию отчёта о важных полях деятельности предприятия (группа изделий, филиалы). Такой отчет выходит за рамки балансовых единиц.

Для учетно-аналитического обеспечения системы управления затратами в нефтяной компании задействованы две службы: служба бухгалтерии, отвечающая за достоверность и полноту отражения информации о затратах на счетах бухгалтерского учета и служ-

ба контроллинга, отвечающая за обработку, перераспределении информации о затратах по соответствующим процессам и местам возникновения затрат. Связь финансовой службы и службы контроллинга, которая осуществляется с использованием контрольной книги, представлена на рис. 4. С целью единства учета затрат, в разрезе контроллинговой единицы рассчитываются затраты по процессам, экономическим элементам, отдельным видам работ. Кроме того в системе контроллинга затрат осуществляется сверка счетов бухгалтерии в разрезе балансовой единицы и (или) бизнес-сферы.

Постановка учета по видам затрат и выручки является исходной базой детализации в другие компоненты системы контроллинга. Связь между контроллингом и финансовой бухгалтерией осуществляется в форме так называемой подключенной системы. Это означает:

- контроллинг имеет базу данных, который выделен в отдельный блок и отличается от базы финансовой бухгалтерии;
- виды первичных затрат и вид выручки относятся к счетам бухгалтерии;
- в контроллинге первичные затраты формируются по данным финансовой бухгалтерии, а далее снабжаются дополнительной аналитикой;
- внутрипроизводственные работы отображаются как виды вторичных затрат;
- в контрольной книге производится учет соответствия данных финансовой бухгалтерии данным контроллинга.
- контрольная книга – это промежуточное звено между службой контроллинга и главной книгой бухгалтерии, в ней данные внешнего и внутреннего учета и отчетности согласуются друг с другом и анализируются. Контрольная книга – это своеобразный инструмент анализа;
- как в финансовой бухгалтерии, так и в контроллинге затрат может проводиться дополнительный учет.

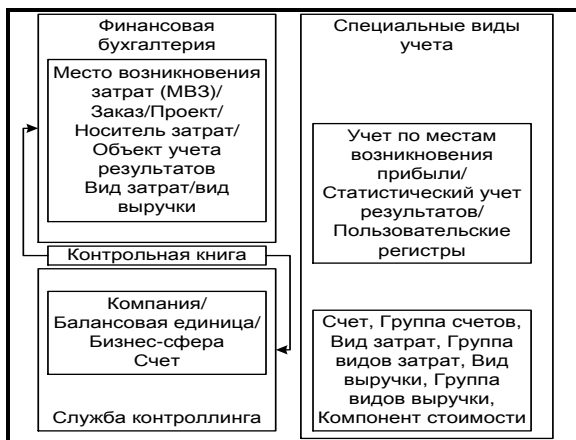


Рис. 4. Взаимосвязь бухгалтерской (финансовой) службы и службы контроллинга в нефтяных компаниях

При общем для нескольких балансовых единиц учете затрат все важные для контроллинга данные находятся в распоряжении центральной службы контроллинга для перерасчетов и оценок. Методы перерасчета учета затрат могут быть затем применены для всех балансовых единиц. При помощи контрольной книги общие для нескольких балансовых единиц перерасче-

ты затем осуществляются в финансовой бухгалтерии. Этим гарантируется согласование между внутренним и внешним учетом и отчетностью. Балансовые единицы и контроллинговая единица должны использовать одинаковые планы счетов.

Специфика деятельности нефтяных компаний влияет на состав информации о затратах в рамках формирования отчета о финансовых результатах. С учетом отраслевых особенностей объектами учета и калькулирования себестоимости продукции определяется способ и периодичность получения первичной информации, ее содержание и объем. Группировка затрат для целей службы контроллинга затрат отличается от группировки затрат для целей учета и отчетности (табл. 1).

Таблица 1

ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ РЕГЛАМЕНТИРОВАННОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА

| Признаки группировки | Группировка затрат |
|---|---|
| Для целей службы контроллинга | Учет по видам затрат; учет по местам возникновения затрат; учет по процессам и видам работ; учет затрат по заказам и проектам; внутрипроизводственный учет затрат |
| Для целей учета и отчетности по российским принципам | По месту возникновения затрат; по видам продукции; по видам расходов (по статьям и элементам затрат) |
| Для целей учета и отчетности по международным принципам | По характеру затрат (капитальные, текущие); в зависимости от производственного этапа; по калькуляционным статьям; по местам возникновения затрат |

Для целей контроллинга затрат большое значение имеет классификация затрат по местам их возникновения, которые являются центрами затрат. Такая классификация актуальна для нефтяных компаний с большим количеством процессов и переделов, способствует укреплению взаимозависимости и взаимосвязи между центрами затрат, а также обеспечивает более детальное получение учетной информации в их разрезе.

Затраты нефтедобывающего предприятия при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции можно группировать по статьям. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения определяются внутренними отраслевыми методическими рекомендациями. Контроллинг может предусматривать классификацию затрат в зависимости от объема производства, по способу отнесения на себестоимость продукции и другим признакам. Нефтяные компании, 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 [6].

Затраты в системе контроллинга подразделяются на прямые и косвенные затраты. Сама служба контроллинга при этом включает в себя контроллинг косвенных затрат, контроллинг учета затрат по продукту, учет результатов и учет по сегментам

рынка. Прямые затраты – это затраты, которые могут быть присвоены объекту непосредственно и полностью, в соответствии с принципом распределения затрат по причинам их возникновения. Косвенными затратами являются затраты, которые не могут быть присвоены напрямую носителям затрат. Косвенные затраты подразделяются на истинные и искусственные затраты. Подобная классификация затрат используется в контроллинге для того, чтобы на основе калькуляционных отчетов сформировать данные о производственных затратах по их видам. Вид затрат классифицирует оцененное предприятием потребление экономических ресурсов (например, материальных, трудовых, энергоресурсов) в пределах контроллинговой единицы. Под контроллинговой единицей понимается организационная единица внутри предприятия, для которой может быть осуществлен полный, законченный учет затрат.

Виды затрат применяются для аналитического учета по статьям расходов (элементам затрат), а также для внутренних перерасчетов при осуществлении операций, связанных с распределением затрат в пределах контроллинговой единицы.

Существуют первичные и вторичные виды затрат. Основному счету плана счетов может соответствовать только первичный вид затрат.

Чтобы получить детальную информацию о полном учете затрат, проведенном по расчетным периодам, требуется включать в учет затрат помимо данных бухгалтерского учета из финансовой бухгалтерии, также виды первичных затрат (затраты, которые напрямую или через распределение отнести к продукту). Вторичные затраты отражают внутренние потоки сумм, которые существуют во внутрипроизводственном перерасчете работ, расчетах косвенных затрат.

Таблица 2

СООТВЕТСТВИЕ РАЗЛИЧНЫХ ВИДОВ ЗАТРАТ СЧЕТАМ УЧЕТА В НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ

| Код счета | Наименование счета |
|--------------------|---|
| 30* | Материальные затраты |
| 31* | Услуги сторонних организаций |
| 32* | Энергия |
| 33* | Расходы на оплату труда |
| 34* | Страховые взносы |
| 35* | Амортизация |
| 36* | Налоги и сборы. Прочие расходы |
| 37* | Прочие затраты. Затраты капитального характера |
| 38* | Вторичные виды затрат |
| 39* | Согласование службы контроллинга и финансовой службы |
| 01*, 07*, 08*, 10* | Для отображения аналитики по материальным счетам (статистические) |
| 90* | Реализация и себестоимость реализации товаров, услуг, готовой продукции |
| 91* | Прочие доходы и расходы |
| 96* | Резервы предстоящих расходов |
| 97* | Приобретение расходов будущих периодов |
| D*, M*, G* | Для отражения разниц МСФО, GAAP |
| N* | Для налогового учета |
| T* | Технический счет |
| V* | Счет для учета внутригрупповых оборотов |
| Z* | Забалансовый счет |

Каждому виду затрат соответствует определенный счет рабочего плана счетов предприятия. В качестве примера в табл. 2. представлено соответствие различных видов затрат счетам учета на одной из крупнейших нефтяных компаний Республики Башкортостан для учета направления деятельности «Добыча нефти».

Для определения порядка формирования фактической себестоимости услуг, работ, продукции, а также контроля над использованием материальных ресурсов и денежных средств в нефтяной компании применяется внутренний нормативный документ – Методические указания «Учет себестоимости в соответствии с РСБУ и МСФО». Методические указания разработаны с учетом нормативной базы по бухгалтерскому учету (положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), Плана счетов бухгалтерского учета) и налогового учета (Налогового кодекса РФ, методические рекомендации и Инструкций Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ)). Отдельные элементы управленческого учета отражены в самостоятельных нормативных документах – Методических указаниях «Бюджетная классификация нефтяной компании». В данном документе отражены отраслевые особенности учета затрат предприятия, как оказывающего услуги по добыче нефти, газа и других полезных ископаемых.

Одним из методических подходов к построению учета затрат является то, что вместо создания аналитических субсчетов 20-х счетов используются для аналитики счета 30-39. Выделение объектов в контроллинге затрат (мест возникновения затрат, МВЗ, заказов) в случае использования для аналитики 30-х счетов построено таким образом, чтобы всегда можно было однозначно сказать на каком синтетическом счете (20, 23, 25, 26, 29) отражаются затраты, собранные на конкретном объекте контроллинга. Например, МВЗ скважин, хозяйственных процессов – объекты 20 счета, МВЗ общепроизводственных расходов – объекты 25 счета, МВЗ общезозяйственных расходов – объекты 26 счета и т.д. Таким образом, синтетические 20-е счета в системе представлены как группы МВЗ скважин, хозяйственных процессов, комплексных объектов, управления, администрации.

В течение периода 30-е счета заменяют счета 20-й группы (по дебету 30-х счетов отражаются расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного и вспомогательных производств и т.д.).

Фрагмент корреспонденции счетов для целей контроллинга затрат с использованием группы 30-х счетов в качестве примера приведен в табл. 3.

С точки зрения составления официальной финансовой отчетности, исходя из действующего законодательства, предприятие обязано отражать производственные затраты на 20, 23, 25 и других синтетических счетах. В балансе счета 30-е отсутствуют, также как и в любой иной официальной бухгалтерской отчетности. Они не заменяют предусматриваемого Инструкцией по применению Плана счетов формирования затрат на производство на счетах 20-й группы, поэтому счета 30-й группы должны ежемесячно закрываться на 20-е счета. Для реше-

ния этой задачи на исследуемом предприятии создан технический перерасчетный счет 39.

Таблица 3

ФРАГМЕНТ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЙ В КОНТРОЛЛИНГЕ ЗАТРАТ В НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ

| Корреспонденция счетов | | | | Наименование хозяйственных операций |
|------------------------|-----------|--------|---------|--|
| Дебет | | Кредит | | |
| Счет | Субсчет | Счет | Субсчет | 5 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | |
| 30 | 0205000XX | 10 | 0100000 | Отражена стоимость израсходованных на производство деэмульгаторов |
| 30 | 0902000XX | 10 | 0302000 | Отражена стоимость потребленных горюче-смазочных материалов (ГСМ) |
| 31 | 0206080XX | 60 | 0200000 | Отражены расходы на техническое обслуживание прочих машин и оборудования |
| 19 | 0501000XX | 60 | 0200000 | Отражена сумма налога на добавленную стоимость (НДС) со стоимости технического обслуживания |
| 31 | 0522000XX | 60 | 0300000 | Отражена стоимость услуг по сопровождению геологоразведочных работ (ГРП) |
| 19 | 0501000XX | 60 | 0300000 | Отражена сумма НДС со стоимости услуг по сопровождению ГРП |
| 32 | 0100000XX | 60 | 0100000 | Отражена стоимость покупной электроэнергии нефтяных скважин |
| 33 | 0100000XX | 70 | - | Отражены суммы начисленной заработной платы |
| 34 | 0101000XX | 69 | 0100000 | Отражены начисленные страховые взносы в Фонд социального страхования (ФСС) |
| 35 | 0104000XX | 02 | - | Отражена начисленная амортизация на машины и оборудование, используемое в процессе добычи нефти |
| 36 | 0203000XX | 68 | 1000000 | Начислен налог на добычу полезных ископаемых (нефть) |
| 37 | 1012000XX | 60 | 0400000 | Отражена стоимость услуг по утилизации бурового шлама |
| 19 | 0501000XX | 60 | 0400000 | Отражена сумма НДС со стоимости услуг по утилизации бурового шлама |
| 39 | 9999999XX | 30 | - | Списаны материальные затраты на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 31 | - | Списаны затраты на услуги сторонних организаций на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 32 | - | Списаны затраты на энергию на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 33 | - | Списаны затраты на оплату труда на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 34 | - | Списаны затраты на социальное страхование на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 35 | - | Списаны расходы организации на амортизационное отчисление на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 36 | - | Списаны затраты по уплате налогов и сборов, а также прочие расходы на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 37 | - | Списаны расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по экономическим элементам (прочие затраты, затраты капитального характера) на технический перерасчетный счет |
| 39 | 9999999XX | 38 | - | Закрываются вторичные виды затрат на технический перерасчетный счет |

Примечание – Счета 30-й группы – счета вида 3XXXXXXX20, 3XXXXXXX23, 3XXXXXXX25, 3XXXXXXX26, 3XXXXXXX29, 3XXXXXXX00, в составе которых выделяются соответствующие объекты контроллинга (МВЗ, заказы).

Группа 30-х счетов является технической и служит для отображения управленческой информации и дополнительной аналитики используемой для распределения затрат. Эти счета не попадают в баланс предприятия и не формируют отчет о финансовых результатах. Поэтому при закрытии периода в контроллинге после расчета заказов необходимо заполнить закрытие 30-х счетов.

Для закрытия 30-х счетов используются 39-е счета. В зависимости от вида операции и объекта расчета закрытие происходит суммовой бухгалтерской проводкой либо автоматически с контровкой на объект расчета.

Формирование полной себестоимости произведенной продукции, оказанных услуг выполняется в рамках закрытия периода в контроллинге путем составления итоговых проводок, которые обобщены в табл. 4.

Как видно из табл. 4, после закрытия 30-х счетов выполняется перенос себестоимости реализованных услуг с 20-х счетов на 90-е. В зависимости от видов заказа и видов затрат расчета выбирается соответствующий 90-й балансовый счет для вида

услуг. Учет прочих расходов производится посредством создания внутреннего контроллингового заказа, на который относятся эти расходы по конкретному аналитическому объекту (мероприятию) по прямому признаку или через внутренние услуги.

Таблица 4

ФОРМИРОВАНИЕ ИТОГОВЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗАПИСЕЙ В КОНТРОЛЛИНГЕ ЗАТРАТ (ЗАКРЫТИЕ ПЕРИОДА) В НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ

| Корреспонденция счетов | | Наименование хозяйственных операций |
|------------------------|-------------|---|
| дебет | кредит | |
| 20, 23, 25, 26, 29 | 39 | Формирование в конце отчетного периода себестоимости (закрытие технического перерасчетного счета на группу 20-х счетов) |
| 20, 23, 29 | 25, 26 | Списываются общепроизводственные, общехозяйственные расходы на затраты основного, вспомогательного производства, обслуживающих хозяйств |
| 90 | 20, 23, 25, | Перенос себестоимости реализо- |

| Корреспонденция счетов | | Наименование хозяйственных операций |
|------------------------|--------|---|
| дебет | кредит | |
| | 26, 29 | ванных услуг |
| 91 | 39 | Формирование стоимости по определенной статье 91-го счета |

Перед тем, как будут сделаны заключительные проводки, в системе формируется аналитический отчет «Отчет по проводкам согласования между финансовой службой и службой контроллинга», который позволит провести проверку сумм по всем объектам контроллинга и по всем проводкам.

Кроме того, в целях формирования управленческой отчетности в соответствии с принципами бизнес-планирования, предусматривающими частичные реклассификации по МСФО (**GAAP**), в модуле службы контроллинга нефтяной компании настроена программа, которая позволяет определять суммы разниц затрат по МСФО (**GAAP**) по отношению к РСБУ, выполняет проводки по техническим счетам на величину рассчитанных разниц.

Операции по реклассификации осуществляются с целью устранения различий между статьями российской отчетности и отчетности, составленной по МСФО (**GAAP**), так как в учетной практике МСФО и (**GAAP**) используются методы учета отдельных активов и обязательств, отличные от российской практики [7]. Для отражения затрат по МСФО (**GAAP**) в плане счетов предусмотрены соответствующие коды **D**, **M** и **G**.

В целях частичной реклассификации по МСФО в состав прочих расходов включаются затраты, учитываемые по стандартам РСБУ на счете 91.02 «Прочие расходы»:

- налог на имущество;
- расходы на банковские услуги;
- расходы по содержанию столовых;
- расходы на услуги по оценке имущества;
- расходы по хранению имущества.

Также производится замена амортизации по РСБУ на амортизацию по **GAAP**.

Так как РСБУ и МСФО предусмотрены только общие положения учета основных средств без правил учета для специфических для отрасли нефтедобычи активов, то возникают дополнительные сложности. Учет по стандартам **US GAAP** в настоящее время является одним из распространенных способов учета нефтедобывающих компаний, ведь эти

стандарты содержат в себе как правила и требования специфических активов нефтедобычи, так и требования к содержанию дополнительной информации. Например, согласно **SFAS 19** «Финансовый учет и отчетность компаний нефтегазовой отрасли» в случае, если оборудование или сооружения обслуживают нефтедобывающие (нефтегазовые) операции, все связанные с ними операционные расходы и амортизация переклассифицируются в затраты на разведку, освоение и добычу.

В стандартах **GAAP** принципы учета нефтегазодобывающей деятельности изложены в следующих Положениях о стандартах финансового учета (**SFAS**) [5]:

- **SFAS 19** «Финансовый учет и отчетность компаний нефтегазовой отрасли»;
- **SFAS 25** «Прекращение действия некоторых требований по ведению учета в нефтегазодобывающих компаниях – изменения к стандарту **FAS 19**»;
- **SFAS 69** «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа»;
- **SFAS 143** «Учет обязательств, связанных с выбытием активов»;
- **SFAS 144** «Учет обесценения и выбытия активов с длительным сроком службы».

В результате формирования данных происходит в соответствии с требованиями **GAAP** и по правилам РСБУ, а создание отчетности блока добычи (более десяти предприятий) – в единой информационной системе.

Корректирующие бухгалтерские записи осуществляются на основании главной книги, результата сравнительного анализа национальных и международных стандартов, учетных регистров.

Корректировки связаны с тем, что амортизация пересчитывается исходя из новой первоначальной стоимости, с учетом изменения срока полезного использования. Корректировки по международным стандартам также могут быть связаны с ускорением (по сравнению с российскими стандартами) амортизации основных средств при замене оборудования, ускорением перевода объектов незавершенного строительства в состав объектов основных средств. Корректировки в части начисления амортизации выполняются в следующем порядке, – сначала сторнируется амортизация, начисленная по правилам российского учета, а затем происходит начисление амортизации по международным стандартам (табл. 5).

Таблица 5

ФРАГМЕНТ ВЫПОЛНЕНИЯ КОРРЕКТИРОВОЧНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗАПИСЕЙ ПО НАЧИСЛЕНИЮ АМОТИЗАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ В ГОЛОВНОЙ ОФИСЕ НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ

| Содержание корректировок | Корреспонденция счетов | |
|--|--|--------|
| | дебет | кредит |
| Начисление амортизации основных средств по российским стандартам | 350100000XX «Амортизация ОС, учитываемых на счете 01» 350102000XX «Амортизация ОС. Сооружения» 350104000XX «Амортизация ОС. Машины и оборудование» 350105000XX «Амортизация ОС. Транспортные средства» 350106000XX «Амортизация ОС. Производственный и хозяйственный инвентарь» 350109000XX «Амортизация ОС. Другие виды ОС» | 02 |
| Сторнирование амортизации ОС, начисленной по российским стандар- | 350100000XX «Амортизация ОС, учитываемых на счете 01» 350102000XX «Амортизация ОС. Сооружения» | 02 |

| Содержание корректировок | Корреспонденция счетов | |
|---|--|--------------------------------|
| | дебет | кредит |
| там | 350104000XX «Амортизация ОС. Машины и оборудование» 350105000XX «Амортизация ОС. Транспортные средства» 350106000XX «Амортизация ОС. Производственный и хозяйственный инвентарь» 350109000XX «Амортизация ОС. Другие виды ОС» | |
| Начисление амортизации ОС согласно международным стандартам исходя из других сроков и методов амортизации, а также другой первоначальной стоимости основных средств | D35000001XX «Амортизация МСФО» | 02 |
| Отражение разницы по начислению амортизации согласно международным стандартам по отношению к российским стандартам | D35000002XX «Амортизация (разница РСБУ)» | D35000001XX «Амортизация МСФО» |

Корректировочные бухгалтерские записи производятся в службе контроллинга головном офисе нефтяной компании, дочерние общества и филиалы предоставляют необходимую для этого информацию в виде аналитических отчетов в программном продукте, которые содержат автоматически сформированные данные по возникшим разницам.

Выделение внутригрупповых оборотов – это выделение финансовых потоков и финансовых результатов, ставших следствием продажи материала, товара, продукции, услуг одним юридическим лицом группы компаний другим юридическим лицам.

При формировании консолидированной отчетности по МСФО всей группы компаний на внутригрупповые обороты должны быть скорректированы финансовые результаты всех предприятий группы, чтобы внутреннее перемещение активов не выглядело источником получения прибыли [5].

Именно поэтому в головном офисе нефтяной компании формируется отчетность по МСФО на базе данных РСБУ, которые дополняются информацией, необходимой для целей МСФО. Для того чтобы скорректировать прибыль, необходимо исключить внутригрупповые обороты по выручке и внутригрупповые обороты по себестоимости на каждом предприятии группы. Внутригрупповые обороты по выручке можно отследить по прямой корреспонденции со счетами взаиморасчетов, к которым привязаны контрагенты.

Для того чтобы корректно учитывать внутригрупповые обороты у каждого предприятия, который входит в состав группы головной нефтяной компании, необходимо вести учет не только оборотов, но и остатков всех активов в разрезе внутренних контрагентов. Это позволяет более точно формировать внутригрупповые обороты.

Примером внутригрупповых операций является оказание между компаниями группы головной компании друг другу услуг – услуг по аренде имущества. В службе контроллинга дочерней компании выделены специальные технические счета (V31170102 «Аренда (от головной компании) (обратный знак)», V31170101 «Аренда (от головной компании)») для обособленного и точного учета операций по аренде имущества от головной компании.

В целях формирования отчетности по принципам МСФО, с исключением и без исключения внутригрупповых оборотов, в нефтяной компании разработана специальная программа, которая используется в системе

контроллинга – «Формирование проводок-разниц МСФО, внутригрупповые обороты». Она позволяет определять суммы разниц по затратам по МСФО (по отношению к РСБУ) и суммы внутригрупповых оборотов и выполняет проводки по техническим счетам на величину рассчитанных разниц в целях формирования отчетности. Технические счета служат для отображения управленческой информации и дополнительной аналитики используемой для распределения затрат.

В результате работы программа выводит отчеты по найденным разницам и по команде пользователя выполняет в системе проводки по техническим счетам. Программа имеет два режима работы:

- выполнение проводок на разницы по МСФО (РСБУ);
- выполнение проводок по внутригрупповым оборотам за период.

В специальном режиме программа должна анализировать данные затрат в системе за отчетный период по российским стандартам, международным стандартам и на основании их сравнения формировать отчет. В режиме обработки внутригрупповых оборотов программа должна анализировать данные затрат в системе за отчетный период от контрагентов, входящих в состав периметра головной компании, и формировать отчет.

Данная программа включена в операцию закрытия периода в системе контроллинга, как один из предварительных шагов, т.е. перед началом процедуры закрытия себестоимости продукции, выполняется программа по формированию разниц по МСФО и внутригруппового оборота.

Таким образом, контроллинг затрат выступает в роли учетно-аналитического инструмента, с помощью которого оперативно формируется информация о понесенных затратах не только по объектам учета, но и по дополнительным местам возникновения затрат – по процессам, подпроцессам, заказам, видам работ с целью достоверной оценки показателя себестоимости продукции. Учитывая необходимость получения информации о себестоимости продукции в нефтяных компаниях не только, сформированной в соответствии с российскими стандартами учета, но и в соответствии с международными стандартами учета, задачей контроллинга является выполнение корректирующих учетных процедур по переводу информации из российской системы учета в международную и проведение сравнительного анализа затрат и финансовых результатов, сфор-

мированных в различных учетных системах.

Литература

1. Вертунов В.Д. Контроллинг как инструмент решения задачи экономии издержек [Текст] / В.Д. Вертунов // Экономика современного предприятия. – 2013. – №6.
2. Халикова Э.А. Процессный подход к управлению затратами в нефтяных компаниях [Текст] / Э.А. Халикова, И.И. Уразметова // Сервисные услуги в добыче нефти: мат-лы науч.-практ. конф. – Уфа : РИЦ УГНТУ, 2014. – 505 с.
3. Лейберт Т.Б. Современные аспекты управленческого учета затрат в нефтедобывающих компаниях [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова // Экономика и управление: науч.-практ. ж-л. – 2013. – №5. – С. 85-89.
4. Лейберт Т.Б. Управление затратами как инструмент формирования инвестиционных потоков промышленного предприятия [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова. – М. : Палеотип, 2005. – 168 с.
5. Маковой С.Л. Применение иностранных стандартов отчетности для отражения деятельности по добыче нефти и газа российскими нефтяными компаниями [Текст] / С.Л. Маковой // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №4.
6. Бердников В.В. Business-intelligence – перспективный инструмент контроллинга эффективности бизнеса [Текст] / В.В. Бердников // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №1.
7. Букалов А.В. Особенности современного состояния управленческого учета затрат в нефтедобывающей отрасли [Текст] / А.В. Букалова, В.Т. Чая // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №4.

Ключевые слова

Управление затратами; контроллинг затрат; процессный подход к управлению; контроллинговая единица; бизнес-сфера; учет затрат; классификация затрат; нефтяные компании; реклассификация статей затрат; амортизация; международные стандарты финансовой отчетности.

Халикова Эльвира Анваровна

Уразметова Ильмира Ильгизовна

РЕЦЕНЗИЯ

Современные условия бизнеса диктуют новые требования к построению системы управления экономикой в нефтяных компаниях и ее информационно-аналитическому обеспечению с целью ориентации на стратегическое развитие и быстрой адаптации к изменениям внешней среды. В этой связи возникает необходимость внедрения в российскую практику управления затратами в нефтяных компаниях современного зарубежного инструмента – контроллинга затрат.

Представленная к рецензированию статья посвящена прикладным аспектам формирования процессно-ориентированной модели контроллинга затрат, включая организацию контроллинговой службы с учетом отраслевой специфики деятельности нефтяной компании и методические аспекты учета затрат для целей корпоративного контроля в соответствии с российскими стандартами учета и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Несомненным достоинством статьи является экономическое обоснование необходимости внедрения в российскую практику учета системы контроллинга затрат, позволяющего обеспечить получение оперативной и аналитической информации о затратах для оценки эффективности деятельности как отдельных бизнес-процессов и бизнес-единиц, так и в целом нефтяной компании.

При этом на практическом примере показаны преимущества использования методов начисления амортизации, методов списания стоимости материально-производственных запасов, оценочных резервов и учета расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами для целей налогообложения прибыли с целью снижения налога на прибыль предприятия.

Важным как в научном, так и в практическом плане, представляется разработка модели формирования эффективной учетной политики для целей налогообложения, включающая структуризацию этапов, начиная от выбора альтернативных способов ведения налогового учета, обоснования методики оценки влияния на абсолютные и относительные финансовые показатели и, заканчивая, обоснованием выбора рациональных способов ведения налогового учета на основе имеющейся стратегии развития предприятия.

достоинством работы является предложенная модель контроллинга затрат на основе процессного подхода, позволяющая оперативно получать информацию о затратах в разрезе процесса, под-процессов, мест возникновения затрат, по заказам и проектам, а также консолидированную информацию о затратах контроллинговых единиц, балансовых единиц и их бизнес-сфер.

Этим в статье доказано, что учетная политика для целей налогообложения является эффективным инструментом внутрифирменного регулирования финансовой деятельности компании.

В представленном на рецензию варианте, статья соответствует требованиям, предъявленным к подобным изданиям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Ванчухина Л.И., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Уфимского государственного нефтяного технического университета.