

2.3. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТОВ ИНДИКАТИВНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ НЕФТЕПРОДУКТОВ В НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ

Лейберт Т.Б., д.э.н., профессор, кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»;
Попенко В.В., аспирант, кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

Уфимский государственный нефтяной технический университет, г. Уфа

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты управленческого учета реализации нефтепродуктов на предприятиях нефтепродуктообеспечения. Предложена методика формирования индикативных цен нефтепродуктов для пересчета покупной стоимости нефтепродуктов и объективной оценки деятельности предприятий нефтепродуктообеспечения.

Одной из основных особенностей, влияющих на процесс функционирования предприятия в современных условиях, является постоянное и быстрое изменение факторов как внешней, так и внутренней среды. Для быстрой адаптации к изменяющимся условиям функционирования предприятию необходимо иметь доступ к оперативной и точной информации, отражающей различные аспекты деятельности предприятия, на основе которой будут приниматься управленческие решения, что обуславливает необходимость формирования такой системы, в рамках которой данная информация могла бы оперативно собираться и доводиться до лиц, в чью компетенцию входит принятие управленческих решений. Такая информация может быть получена и обработана в рамках системы управленческого учета на предприятии.

Существует множество определений понятия управленческого учета в экономической литературе. Так, например, В.Б. Ивашкевич и Н.П. Кондраков определяют управленческий учет как подсистему и логическое продолжение развития бухгалтерского учета, в которой формируется информация для управления и контроля за деятельностью предприятия [3]. М.А. Вахрушина рассматривает управленческий учет как отдельное направление бухгалтерского учета, которое обеспечивает аппарат управления информацией, необходимой для планирования и организации деятельности предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений [2]. В.Э. Керимов характеризует управленческий учет как подсистему производственного учета, а отдельные

его элементы входят в бухгалтерский учет, маркетинг и экономический анализ [4].

Обобщая вышесказанное, нужно отметить, что на современном этапе развития управленческого учета его взаимодействие с различными подразделениями предприятия и место в системе управления организацией выглядит следующим образом (рис. 1).



Рис. 1. Структура управленческого учета на предприятии

Сказанное выше обобщает понимание места управленческого учета в системе принятия управленческих решений на предприятии, но также в зависимости от сферы деятельности предприятия существуют определенные особенности функционирования, которые необходимо учитывать при формировании системы управленческого учета на предприятии.

Рассмотрим особенности функционирования системы управленческого учета и информации, формирующейся в рамках этой системы на предприятии нефтепродуктообеспечения.

Основным процессом деятельности предприятия, реализующего нефтепродукты в составе вертикально-интегрированной нефтяной компании, является обеспечение движения товаров от производителя до конечного потребителя, куда входит покупка нефтепродуктов у поставщика (нефтеперерабатывающего завода, НПЗ), транспортировка до конечной площадки реализации и непосредственно отпуск нефтепродуктов потребителю. То есть движение товаров в экономическом и географическом пространстве – от продавца к покупателю и встречный процесс – движение денежной массы от покупателя к продавцу.

Реализация нефтепродуктов в сбытовом предприятии может происходить как в розницу, т.е. через автомобильные заправочные станции (АЗС), так и мелким оптом непосредственно через нефтебазы. Вследствие этого одной из важнейших задач управленческого учета реализации нефтепродуктов является правильное и корректное с точки зрения функционирования предприятия распределение издержек по каналам реализации и обособленным подразделениям (к таким издержкам могут относиться затраты на первичную логистику, затраты на хранение продуктов на нефтебазах). Важной задачей управленческого учета затрат является распределение затрат автотранспортных подразделений, связанных с доставкой нефтепродуктов бензовозами с нефтебаз на АЗС.

В свою очередь в управленческом учете каждый канал реализации нефтепродуктов детализируется более подробно. В розничной реализации отдельно выделяются нефтепродукты, проданные по топливным картам (реализация юридическим лицам) и за наличный расчет, а также рассчитывается маржинальность каждого вида реализации.

Учет оптовой реализации ведется в разрезе собственных и сторонних нефтебаз, так как в зависимости от принадлежности нефтебазы предприятие несет разные издержки (в основном это касается затрат на хранение нефтепродуктов).

Говоря о детализации управленческой отчетности в процессе розничной реализации нефтепродуктов, стоит отметить и такую особенность, как учет программ лояльности клиентов и действие прямых скидочных акций. Мотивировать покупателя к приобретению товаров и услуг на АЗС своего бренда призваны накопительные дисконтные карты и прямые скидки к цене на топливо при покупке определенного объема. Для того чтобы оценить эффективность подобных программ и понять, каков объем поступлений от постоянных покупателей, а каков от новых, в управленческой отчетности должна быть предусмотрена аналитика по программам лояльности. Например, в управленческой отчетности выделяется как общий объем реализации нефтепродуктов, так и объем с начислением бонусов по программе лояльности, соответственно появляется возможность посчитать как упущенный доход от предоставления дополнительных скидок, так и прирост дохода от привлечения новых покупателей.

Также одной из особенностей управленческого учета реализации нефтепродуктов является необходимость выделения топливной маржи (т.е. дохода от реализации нефтепродуктов) от нетопливной (различные сопутствующие товары и услуги, реализуемые на АЗС и нефтебазах), так как в силу специфики учета нефтепродуктов, а также из-за обязательного разделения мест хранения и учета нефтепродуктов и обычных товаров, оборот нефтепродуктов полностью отделен от оборота обычных товаров.

В целом виды информации, формирующиеся в рамках системы управленческого учета на предприятии, реализующим нефтепродукты, можно отразить следующим образом (рис. 2).

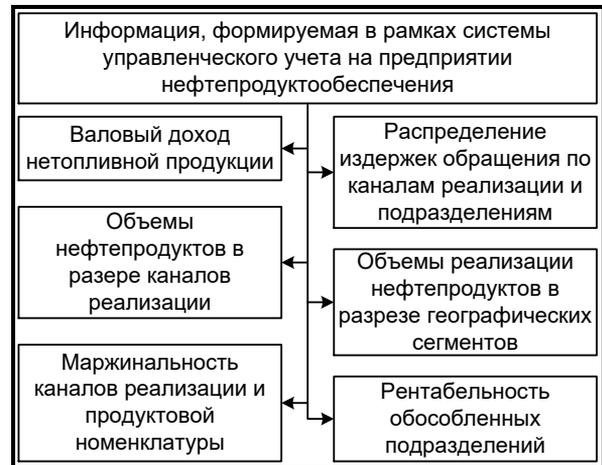


Рис. 2. Информация, формируемая в рамках системы управленческого учета при реализации нефтепродуктов

Большое значение на бытовых предприятиях имеет анализ покупной стоимости нефтепродуктов, так как на статью покупки нефтепродуктов приходится более 80% всех расходов предприятия.

В настоящее время в силу специфики вертикально-интегрированных нефтяных компаний (ВИНК) бытовые подразделения ВИНК покупают нефтепродукты по крупнооптовым ценам, сформированным на основе экспортной альтернативы, которая определяется как равнодоходная цена мирового рынка за вычетом экспортной пошлины и стоимости транспортировки, и премии внутреннего рынка.

При этом цены поставщика на автомобильные бензины и дизельное топливо формируются на едином уровне как для собственных подразделений нефтепродуктообеспечения, так и для сторонних покупателей, исходя из базиса поставки моторного топлива. Установление различных цен может быть обусловлено лишь объективными факторами (например, разные марки топлив, разные базисы поставки и др.).

Цены при реализации моторного топлива в адрес бытовых предприятий ВИНК и третьих лиц формируются с учетом различных ценовых индикаторов, к которым относятся:

- ценовые индикаторы зарубежных рынков (экспортный паритет);
- биржевые ценовые индикаторы;
- внебиржевые ценовые индикаторы.

Значения ценовых индикаторов зарубежных рынков рассчитываются для каждого вида нефтепродуктов методом обратного счета, согласно которому из котировки нефтепродукта в центре международной торговли последовательно вычитаются все затраты, связанные с поставкой на экспорт (транспорт, перевалка, пошлина и т.д.), и добавляются налоги по следующей формуле:

$$In = ((Pn - Fr - CD) \times K - Tr + E) \times (1 + Vn), \quad (1)$$

где In – значение индекса на n -ю дату расчета (в российских рублях за 1 т обобщенного нефтепродукта) – экспортный паритет, публикуемое информационно-ценовым агентством Argus;

Pn – котировка соответствующего вида нефтепродукта на рынке Северо-Западной Европы в соответствии с методологией Argus;

Fr – стоимость морской транспортировки, в том числе ставка фрахта танкеров для перевозки нефтепродуктов из порта погрузки в порт выгрузки, страховка груза и дополнительные портовые сборы, не включаемые в ставку фрахта;

CD – ставка экспортной пошлины;

Tr – стоимость перевалки, хранения и транспортировки нефти или нефтепродукта, включая транзит и расходы на аренду подвижного состава от НПЗ производства до порта погрузки;

E – ставка акциза для соответствующего вида моторного топлива соответствующего экологического класса;

K – курс доллара (в российских рублях за 1 долл. США);

Vn – ставка налога на добавленную стоимость (НДС), действующая для данного обобщенного нефтепродукта (в долях единицы).

Биржевые и внебиржевые индексы рассчитываются для каждого нефтепродукта на основе цен НПЗ, рассчитанных для определенного вида топлива с учетом доли каждого НПЗ в объеме поставок нефтепродуктов на внутренний рынок.

Таким образом себестоимость нефтепродуктов, реализованных сбытовым предприятием, зависит как от мировых цен на нефтепродукты, так и от биржевых индексов, на основе которых НПЗ формируют отпускные крупнооптовые цены.

Говоря об индикативном планировании, необходимо отметить, что данный метод представляет собой децентрализованное управление экономическим развитием объекта, в основе которого лежит план, объективно отражающий темпы и направление развития объекта управления [1].

В экономической литературе приводится три условных подхода к трактовке индикативных планов:

- информационно-ориентирующий;
- организационный;
- программно-целевой.

В рамках информационно-ориентирующего подхода план представляет собой ориентир развития субъекта, целевыми ориентирами выступают экономические индикаторы. Организационный подход характеризуется использованием различных способов стимулирования и принуждения для достижения заданных планов. Экономические индикаторы используются как рычаги воздействия на субъекты экономики. Программно-целевой подход предполагает разработку единой стратегии развития и разделение ее на определенные целевые программы, осуществление которых происходит, в том числе при поддержке государства [5].

Характеристика основных подходов к определению индикативного планирования приведены в табл. 1.

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ИНДИКАТИВНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Подход	Определение плана	Функции планирования	Индикаторы
--------	-------------------	----------------------	------------

Подход	Определение плана	Функции планирования	Индикаторы
Информационно-ориентирующий	Ориентир развития субъекта	Информирование и ориентирование	Целевые ориентиры развития
Организационный	Система целей, достижение которых осуществляется с помощью регулирования экономического развития	Стимулирование и принуждение	Экономические регуляторы
Программно-целевой	Совокупность целевых программ в рамках единой стратегии развития	Преобразование намеченных целей в целевые программы	Показатели достижения целей

В данной работе предлагается использовать специальный индикатор цен на нефтепродукты для более объективной оценки деятельности предприятий нефтепродуктообеспечения.

С целью оценки эффективности розничной и мелкооптовой реализации и формирования управленческой отчетности на ежемесячной основе нефтепродукты, покупаемые предприятием у НПЗ для мелкооптовой и розничной реализации, предлагается оценивать по индикативной цене.

В качестве индикативной цены для автобензина Регуляр-92, летнего дизельного топлива Сорт С используется средневзвешенный индикатор между ценой внутреннего рынка и экспортной альтернативой, рассчитанной от базиса ФОБ Вентспилс как наиболее емкого экспортного направления.

Индикативные цены автобензина Премиум Евро-95, зимнего дизельного топлива класс 2 определяются на базе Регуляр-92 и летнего дизельного топлива соответственно. Для остальных продуктов, реализованных в розницу и мелким оптом, применяются фактические цены покупки.

Индикативная цена может рассчитываться как ежемесячно, так и по состоянию на определенную дату отчетного периода, для целей формирования оперативной отчетности.

Для автобензина Регуляр-92 и летнего дизельного топлива Сорт С по каждому нефтепродукту рассчитывается как средневзвешенное значение между экспортной альтернативой и ценой внутреннего рынка по объемам отгрузки по формуле:

$$ИЦ = (ЦЭА \times ОЭА + ЦВР \times ОВР) / (ОЭА + ОВР), (2)$$

где **ЦЭА** – экспортная альтернатива с учетом акциза и НДС (в рублях за тонну соответствующего нефтепродукта);

ЦВР – цена нефтепродукта на внутреннем рынке с НДС;

ОЭА – объемы реализации на экспорт соответствующего нефтепродукта (всех классов / видов / сортов);

ОВР – объемы реализации соответствующего нефтепродукта на внутренний рынок.

В качестве экспортной альтернативы:

- для Регуляр-92 используется равнодоходная цена по реализации Регуляр-92-5 на базисе ФОБ Вентспилс с учетом акциза 5-го класса и НДС;

- для **ДТл** используется равнодоходная цена по реализации Сорт С вид III на базе FOB Вентспилс с учетом акциза 5-го класса и НДС. В качестве объемов экспорта используются суммарные объемы экспорта (всех классов / видов / сортов) по всем базисам за период.

Нетбэк экспортной альтернативы (без учета акциза и НДС) рассчитывается по формуле:

$$НЭА = (К - Д - П - ТР) \times КД, \quad (3)$$

где **К** – средняя за месяц котировка Platt's на соответствующий вид нефтепродукта согласно условиям поставки на базе FOB Вентспилс;

Д (дифференциал) – величина поправки в формуле цены (премия или скидка) согласно условиям поставки на базе FOB Вентспилс;

КД – среднее значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Центральным банком РФ за все дни в соответствующем периоде;

П – действующая в отчетном периоде пошлина на экспорт соответствующего нефтепродукта из РФ;

ТР – транспортные расходы по соответствующему продукту и направлению на основе действующих тарифов.

Объем внутреннего рынка рассчитывается по каждому нефтепродукту по формуле:

$$ОВР = Оопт + Одж, \quad (4)$$

где **Оопт** – объемы реализации по крупнооптовым договорам в адрес третьих лиц;

Одж – объемы реализации по джобберским договорам.

Цена внутреннего рынка – средневзвешенное по объемам значение между ценами реализации по каналам реализации крупного опта, в т.ч.:

- по оптовым договорам реализации в адрес третьих лиц (включая биржевые объемы);
- по договорам реализации джобберам.

Цена внутреннего рынка рассчитывается по каждому нефтепродукту по формуле¹:

$$ЦВР = \frac{(Цопт \times Оопт + Цдж \times Одж) / (Оопт + Одж), \quad (5)}$$

где **Цопт** – цена реализации предприятия в адрес третьих лиц;

Цдж – цена реализации по джобберским договорам.

Средневзвешенная цена реализации в адрес третьих лиц, джобберов вычисляется в соответствии с данными соответствующих учетных систем (на основании счетов-фактур) за отчетный период.

Индикативная цена для Премиум-95/ДТз определяется путем прибавления к индикативной цене Регуляр-92/ДТл разницы между крупнооптовыми ценами на внутреннем рынке Премиум-95 и Регуляр-92; **ДТз** и **ДТл** соответственно. Разница между ценами на внутреннем рынке Премиум-95 и Регуляр-92, **ДТз** и **ДТл** рассчитывается, исходя из среднеарифметических значений крупнооптовых цен по факту отчетного месяца для определения фактической индикативной цены и прогнозных месячных значений для определения плановой индикативной цены.

В качестве индикативной цены для оценки эффективности реализации мелким оптом и в розницу автотензинов Супер-98, Нормаль-80, дизельного топ-

лива арктического, дизельного топлива сортов Е и F используется крупнооптовая цена на соответствующий нефтепродукт.

Рассмотрим пример применения индикативных цен для пересчета покупной стоимости нефтепродуктов сбытового предприятия.

Таблица 2

ДАННЫЕ О РЕАЛИЗАЦИИ НЕФТЕПРОДУКТОВ ЗА ОТЧЕТНОЙ ПЕРИОД В РАЗРЕЗЕ КАНАЛОВ РЕАЛИЗАЦИИ

Канал реализации	Объем реализации, тонн		Цена реализации, руб./т	
	АИ-92	ДТЛ С вид III	АИ-92	ДТЛ С вид III
Экспорт	70 000	480 000	31 035	27 351
Крупный опт	0	20 000	37 000	29 000
Биржевые продажи	80 000	50 000	37 300	29 300
Джобберские договоры	0	5 880	37 000	29 000
Всего	150 000	555 880	34 376	27 603

В табл. 2 приведена реализации нефтепродуктов в разрезе каналов реализации с соответствующими им ценами. На основе этого рассчитаем средние цены реализации внутреннего рынка и экспорта.

Для расчета индикативных цен по АИ-92 и ДТ летнему рассчитывается средневзвешенная цена внутреннего рынка и экспорта. Для расчета индикативных цен по АИ-95 и ДТ зимнему применяется паритет цен на соответствующую дату расчета индикатива (в данном случае для АИ-95 он равен 2000 руб./т, для ДТ зимнего – 1000 руб./т).

Таблица 3

ДАННЫЕ О РЕАЛИЗАЦИИ НЕФТЕПРОДУКТОВ НА ЭКСПОРТ И ВНУТРЕННИЙ РЫНОК

Канал реализации	АИ-92	ДТЛ
Цена реализации, руб./т		
Экспорт	31 035	27 351
Внутренний рынок	37 300	29 198
Объем, т		
Экспорт	70 000	480 000
Внутренний рынок	80 000	75 880

Таблица 4

СРАВНЕНИЕ ИНДИКАТИВНЫХ ЦЕН С ФАКТИЧЕСКИМИ ЦЕНАМИ ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД

АИ-92	ДТ летнее	АИ-95	ДТ зимнее
Индикативная цена, руб./т			
34 376	27 603	36 376	28 603
Фактическая цена, руб./т			
37 019	29 366	38 723	29 829
Отклонение цен, руб./т			
-2 643	-1 763	-2 346	-1 226
Объем реализации через АЗС, т			
77 430	18 210	12 861	10 554
Влияние премии внутреннего рынка, млн. руб.			
-204,6	-32,1	-30,2	-12,9

Из приведенного расчета видно влияние премии внутреннего рынка, на которую НПЗ увеличивают отпускную цену при реализации нефтепродуктов на

¹ Для расчета индикативной цены цена внутреннего рынка и составляющие формулы цены рассчитываются с НДС.

внутренний рынок. Использование метода индикативного ценообразования позволяет более объективно оценить эффективность розничного и мелкооптового канала реализации предприятия нефтепродуктообеспечения с учетом влияния разницы экспортных цен и цен внутреннего рынка.

Литература

1. Абдикеев Н.М. и др. Многоотраслевая модель индикативного планирования [Текст] / Н.М. Абдикеев, Ф.Ф. Пащенко, В.Б. Гусев, В.В. Павельев, Н.В. Кузнецов // Финансы: теория и практика. – 2015. – №2. – С. 13-21.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2007. – 582 с.
3. Лейберт Т.Б. Интеграция бухгалтерского и управленческого учета для целей внутрифирменного управления на предприятии [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – №2. – С. 61-68.
4. Лейберт Т.Б. Некоторые аспекты учета и анализа финансовых результатов [Текст] / Т.Б. Лейберт, Ш.И. Макаев // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №5. – С. 101-105.
5. Устюжанина Е.В. Индикативное планирование: определение понятия и российская практика [Текст] / Е.В. Устюжанина, С.Г. Евсюков // Вестник Российского экон. ун-та им. Г.В. Плеханова. – 2015. – №4. – С. 104-113.

Ключевые слова

Управленческий анализ; ценообразование; индикативное планирование; реализация нефтепродуктов; нефтепродуктообеспечение; управленческий учет.

Лейберт Татьяна Борисовна

Поленко Всеволод Владиславович

РЕЦЕНЗИЯ

Стремление предприятий к достижению конкурентных преимуществ и повышению уровня рентабельности требуют применения принципиальных подходов к формированию стратегических ориентиров развития предприятий. Немалая роль в этом вопросе отводится индикативному планированию. Основная задача индикативного планирования на предприятиях в современных условиях связана с обоснованием стратегии развития, ориентацией на повышение эффективности деятельности.

Инструментами индикативного планирования являются прогнозы, целевые программы, перспективные и текущие планы. Несмотря на индикативный характер планирования, оно выполняет и функции управленческой деятельности, является инструментом построения эффективного бюджетного процесса на предприятии.

При этом важное место отводится отраслевому аспекту, что связано с определением системы экономических мер по поддержанию, развитию производства, защите конъюнктуры внутреннего рынка, стимулированию развития.

Представленная к рецензированию статья посвящена теоретическому анализу понятийного аппарата «индикативное планирование», его возможностям для целей ценообразования на нефтепродукты, а также прикладным аспектам использования инструментов индикативного ценообразования в системе управленческого учета реализации нефтепродуктов.

Несомненным достоинством статьи является рассмотрение особенностей управленческого учета реализации нефтепродуктов и выделение видов информации, формирующейся в рамках системы управленческого учета на предприятии, реализующим нефтепродукты. Предложены рекомендации формирования цены на нефтепродукты, покупаемые предприятием у нефтеперерабатывающих заводов для мелкооптовой и розничной реализации на основе индикативных критериев.

При этом на примере данных о реализации нефтепродуктов за отчетный период в разрезе каналов реализации показан пример применения индикативных цен для пересчета покупной стоимости нефтепродуктов сбытового предприятия.

Важным как в научном, так и в практическом плане представляется разработка методики формирования индикативных цен нефтепродуктов для пересчета покупной стоимости нефтепродуктов и объективной оценки деятельности предприятий нефтепродуктообеспечения.

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 бухгалтерского учета и аудита, место работы «Уфимский государственный нефтяной технический университет», г. Уфа.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)