

## КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ВЕРТИКАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫМИ КОМПАНИЯМИ (ВИК)

*М.Г. Сюткина*

Статья посвящена проблемам управления затратами в нефтедобывающих вертикально-интегрированных компаниях, имеющих в составе своего холдинга дочерние предприятия. В качестве одного из направлений системы управления автор предлагает выделить унификацию классификации производственных затрат, направленную на расширение возможностей оперативного и стратегического управления ВИК. В статье подчёркнуто, что формы контроля деятельности дочерних обществ используются без учета целей создания каждого дочернего общества, их статуса в системе и характера внутригрупповых отношений. Автор отмечает необходимость единства методологии сбора информации о затратах, возникающих на скважинах и в центрах финансовой ответственности и её обработки на основе предложенной классификации разнесения элементов по статьям калькуляции.

*Ключевые слова:* затраты, классификация затрат, основания классификации, статьи и элементы затрат, бухгалтерский финансовый и управленческий учет, виды деятельности, виды продукции.

Доминирующей формой организации нефтегазового комплекса России являются вертикально-интегрированные холдинги, которые в основном представлены в его сырьевом секторе. Распространение такой формы организации отечественного бизнеса требует формирования новых подходов к управлению дочерними обществами компаний, входящих в холдинг, способных адекватно отражать тенденции их развития.

В этом аспекте немаловажная роль принадлежит разработке способа интегрального унифицированного обеспечения классификации затрат с их распределением на условно-постоянные и условно-переменные, направленного на расширение возможностей оперативного и стратегического управления ВИК [1, 2]. Однако сейчас задачи информационного обеспечения управления дочерними обществами в нефтегазовой отрасли, в основном, сводятся к стоимостному учету, оперативному планированию и бюджетированию, формированию внутренних отчетов, сравнению плановых и фактических показателей. При этом формы контроля и анализа деятельности дочерних обществ обычно используются без учета целей создания каждого дочернего общества, их статуса в системе и характера внутригрупповых отношений.

На наш взгляд, управление дочерними обществами холдинга невозможно без решения следующих задач: определения статуса дочерних обществ (юридического, экономического, производственного) в структуре холдинга; определения взаимосвязей и бизнес-процессов дочерних обществ; разработки системы показателей эффективности дочерних обществ; создания методики контроля деятельности дочерних обществ. Среди показателей эффективности особое место занимает себестоимость добычи нефти и газа. В то же время

этот показатель либо вовсе отсутствует во внутренних отчётах многих ВИК, либо представлен в разрезе элементов, указанных в ПБУ 10/99 «Расходы организации» (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 144н).

Существующее в настоящее время представление информации о затратах головной организации и дочерних обществ не раскрывает теоретических основ формирования затрат в финансовом и управленческом бухгалтерском учёте и их распределения по основаниям классификации, принятым в мировой практике, что в свою очередь создаёт определённые трудности в проведении межгосударственного анализа себестоимости добычи нефти и газа. Отсюда нами сделан вывод о необходимости классификации затрат с определением их условной постоянности или переменности на основе оценки уровня существенности влияния факторов производства [3, 4].

В этом аспекте нами уточнён состав оптимального количества классификационных признаков затрат ВИК нефтегазового комплекса с целью конечного распределения затрат на условно-постоянные и условно-переменные и апробирован классификатор, который может быть встроен в программу учёта производственных затрат. Предлагается (рис. 1) выделить четыре основания классификации, используя традиционный подход к выбору, но имея в виду отраслевую специфику содержания групп.

Концепция создания унифицированного классификатора затрат сводится на этапе их появления в единой информационной системе бухгалтерского финансового и управленческого учета к идентификации четырёх уровней: 1) вид производства; 2) статья калькуляции; 3) элемент затрат; 4) вид продукции. Группируя затраты таким образом,

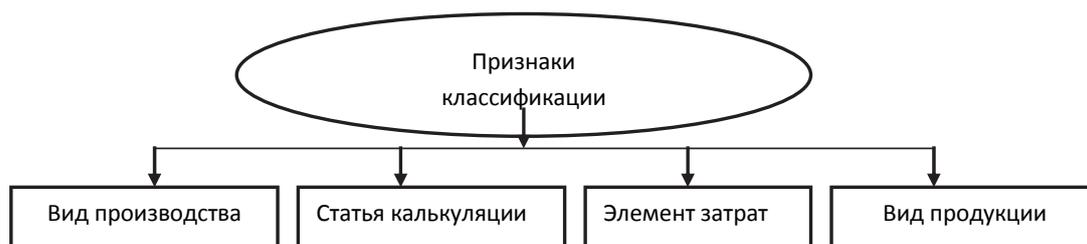


Рис. 1. Основные признаки классификации

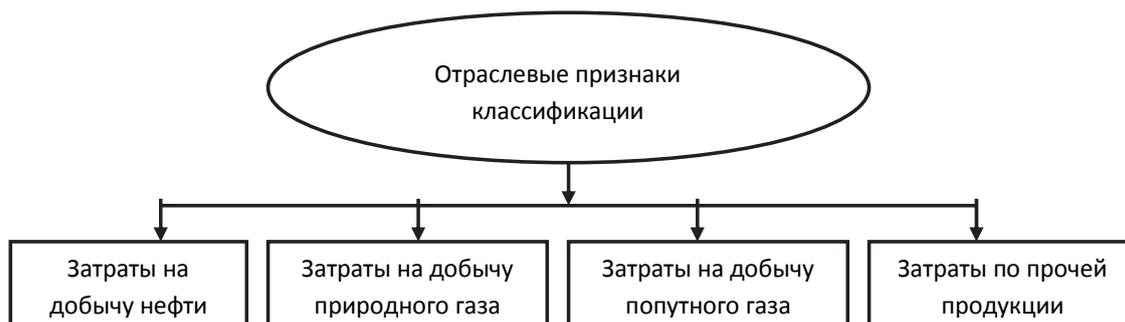


Рис. 2. Классификация затрат по видам деятельности

устанавливаются общие требования к постановке первичного учёта в производственных подразделениях и дочерних компаниях в разрезе статей калькуляции.

Далее следует классифицировать затраты по видам деятельности, приняв за основу отраслевые признаки (рис. 2).

Учётная практика ВИК показывает, что объектом учёта затрат может быть скважина, а центром ответственности для нефтедобывающих компаний будут выступать производственные подразделения – цехи добычи нефти и газа – (НГДУ, НГДП, ЗДЦНГ) с разными способами добычи. Связано это с тем, что отдельная добывающая скважина не в полной мере является объектом формирования затрат за исключением некоторых статей. Отмечается, что имеет место быть наличие неиспользованных производственных мощностей скважин, какие-то скважины являются нерентабельными и подлежат консервированию или выводу из эксплуатации.

Кроме того, добыча нефти и газа производится разными способами и для целей сравнительного анализа классификацию затрат по видам деятельности следует дополнить признаками: извлечение нефти механизированным способом; извлечение нефти бескомпрессорным способом; извлечение нефти компрессорным способом. В результате исследования практики отражения затрат на счетах бухгалтерского учёта было выявлено следующее:

- первичный учет затрат на всех предприятиях холдинга ведется в местах добычи, что делает весьма затруднительным унификацию учета затрат;

- на большинстве предприятий учет затрат во вспомогательных подразделениях ведется с последующим суммированием затрат или по центрам добычи нефти и газа;

- общепроизводственные и общецеховые расходы, как правило, учитываются в целом по предприятию, в том числе налоги, входящие в себестоимость и в частности НДС, и налоги от финансовых результатов.

В результате предприятия по-разному отражают затраты на добычу нефти и газа (особенно попутного). Это приводит к искажениям как во внутренней, так и внешней отчетности. Унификация классификационных признаков позволит сопоставить затраты головной и дочерних компаний.

Другие основания классификации становятся полезными при организации или реорганизации системы внутреннего контроля в вертикально-интегрированных компаниях. В частности группировка затрат по технологическим процессам позволяет определить и оценить результат работы отдельных бригад, которые в этом случае будут представлять места возникновения затрат (рис. 3).

Определяющим признаком для исчисления себестоимости 1 т нефти и 1 куб. м газа выступает классификация по статьям калькуляции. Нами были использованы отраслевые особенности возникновения затрат и нетрадиционный подход к выбору статей калькуляции. Сущность подхода заключается в принципе разнесения элементов по статьям калькуляции. Для расшифровки содержания статей по видам производств при классификации затрат нами принята следующая совокупность элементов затрат (см. таблицу).

## Состав затрат нефтедобывающего комплекса

Элементы затрат согласно ПБУ 10/99	Предлагаемые элементы затрат
Материальные затраты	Сырье и основные материалы
	Электроэнергия
	Пар, вода
	Сжатый воздух (газ)
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда
Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды
Амортизация	Амортизация
Прочие затраты	Транспортные расходы
	Услуги по ремонту
	Цеховые расходы
	Общехозяйственные расходы

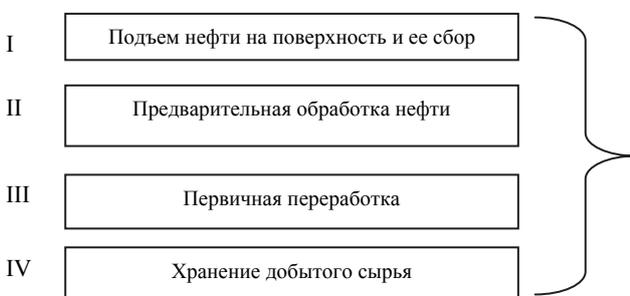


Рис. 3. Места возникновения затрат в нефтедобыче

Анализ организации учета затрат предприятий нефтегазового комплекса (ОАО «НК «Роснефть») по элементам позволил оптимизировать структуру

элементов затрат в каждой статье калькуляции. Так, например, комплексную статью калькуляции «Расходы на энергию по извлечению нефти», в которой предусмотрены элементы затрат «Электроэнергия», «Пар, вода», «Сжатый воздух (газ)», разбита на три статьи калькуляции по способу добычи: извлечение нефти механизированным, бескомпрессорным и компрессорным способом.

В целом предлагаемые признаки группировки затрат позволяют разрабатывать единые для ВИК методики распределения затрат на скважины нефтегазодобывающего комплекса с расшифровкой затрат по статьям калькуляции и элементам затрат, что соответствует запросам менеджмента головной и дочерних организаций.

## Литература

1. Букалов, А.В. Основы методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для нефтедобывающего предприятия / А.В. Букалов // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6.

2. Внутренние стандарты учета: «Расходы на освоение природных ресурсов», «Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, товаров, работ, услуг». – ОАО «Газпром нефть».

3. Маковей, С.Л. Применение иностранных стандартов отчетности для отражения деятельности по добыче нефти и газа российскими нефтяными компаниями / С.Л. Маковей // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4.

4. Учет затрат на освоение природных ресурсов: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 24/2011). Утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 6 октября 2011 г. № 125н.

Поступила в редакцию 10 октября 2011 г.

**Сюткина Минзиля Галиулловна.** Соискатель кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, ВЗФЭИ (г. Москва). Область научных интересов – бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности. E-mail: M.G.Syutkina@mail.ru

**Syutkina Minzilya Galiullovnais** a degree-seeking student of Business Accounting and Analysis of Economic Activities Department of All-Russian State Distance-Learning Institute of Finance and Economics, Moscow. Research interests: business accounting and analysis of economic activities. E-mail: M.G.Syutkina@mail.ru