

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ
МАГИСТЕРСКИЙ ЦЕНТР

На правах рукописи

АЛИЕВ САМИР АЗЕР ОГЛЫ

На тему

«Вопросы формирования управленческого учета на промышленных предприятиях»

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Шифр и название направления: 060402 «Бухгалтерский учет и аудит»

Название специальности: «Бухгалтерский учет и аудит в производственной сфере»

Научный руководитель:

доцент М.А. Джавадова

Руководитель магистерской программы

почетный профессор

Э.И. Дашдемиров

Заведующий кафедрой:

проф. С.М. Сабзалиев

БАКУ-2015

Содержание.

Введение.....	
...3	

Глава 1. Теоретические основы управленческого учета.

1.1 Сущность управленческого учета, его цели и функции.....	8
1.2 Классификация затрат производства.....	21

Глава 2. Формирование системы управленческого учета на нефтегазовом предприятии.

2.1 Вопросы постановки управленческого учета исходя из технико-экономических особенностей добычи нефти-газа.....	36
2.2 Учет материальных затрат и организация контроля над ними.....	49
2.3 Учет затрат по оплате труда и организация контроля над ними.....	60
2.4 Учет управленческих затрат и затрат по обслуживанию производства.....	72

Глава 3. Направления совершенствования управленческого учета.

3.1 Учет затрат по центрам ответственности и контроль над ними.....	81
3.2 Система учета затрат и калькуляция себестоимости нефти по методу Директ-костинга.....	94

Выводы и предложения.....	107
---------------------------	-----

Список использованной литературы.....	112
---------------------------------------	-----

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Рыночная экономика диктует особые требования к качеству управления предприятием. Необходимость приспосабливаться к изменениям рынка вызывает все большую потребность предприятий в получении достоверной информации для эффективного управления. В этой связи возрастает значение бухгалтерского учета как поставщика информации для принятия управленческих решений. Между тем действующая система бухгалтерского учета еще недостаточно ориентирована на обеспечение процессов управления предприятием необходимой учетной информацией. Бухгалтерский учет должен максимально способствовать получению информационно-ориентированных данных, возможных к использованию при принятии оптимальных управленческих решений. Для этого необходима такая система внутрипроизводственного учета, которая бы предоставляла предприятию полную экономическую свободу в формировании информации для внутреннего пользования, позволяющей эффективно управлять деятельностью предприятий.

Предмет деятельности нефте- и газодобывающих предприятий обуславливает наличие проблем, свойственных только предприятиям добывающих отраслей. В настоящее время нефтегазодобывающие предприятия находятся в положении, когда лучшие нефтяные и газовые месторождения истощены и имеют высокую себестоимость добычи. Функционирование предприятий в таких условиях требует использования новых подходов к управлению, способствующих увеличению результативности производственной деятельности. В связи с этим актуальным является повышение достоверности, оперативности, усиление контроля за снижением себестоимости выхода продукции и принятие своевременных, правильных и эффективных оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Одной из важнейших сфер азербайджанской экономики, предприятия которой нуждаются в совершенствовании управленческого учета, является

нефтегазодобывающая отрасль. Это объясняется, во-первых, отсутствием методических разработок в указанной области; во-вторых, информационным вакуумом на управленческом, законодательном уровне; в-третьих, спецификой и огромными масштабами деятельности.

В Азербайджане, где относительно слабо развиты предприятия обрабатывающих отраслей, нефтяная и газовая промышленность играли и играют особую роль, являясь важнейшим фактором экономической, социально-политической стабильности государства, а нефть и природный газ являются одним из важнейших энергетических и экспортных ресурсов нашей страны. В течение многих лет нефть и газ считаются символом мощи и богатства страны и служат основой относительно благополучного функционирования нашей экономики.

Объектом исследования является программа постановления и решения вопросов формирования и внедрения управленческого учета в предприятиях, осуществляющих добычу, переработку и транспортировку нефти и газа. В диссертации конкретная программа рассмотрена на примере Производственного Объединения «Азнефть».

Производственное Объединение «Азнефть» ГНКАР реализует разработку 34 нефте-газовых месторождений в Азербайджане. Из этих месторождений – 20 находятся на суше, 14 на секторе Каспийского моря, принадлежащего Азербайджану.

В составе Производственного Объединения «Азнефть» действуют 11 нефтегазодобывающих управлений. В месторождениях на разработке эксплуатируются более 5700 скважин. Многочисленные технологические оборудования, трубопроводы различного вида и назначения, насосные, компрессорные и электрические станции, прочие коммуникации и инфраструктуры обеспечивают эффективность нефтегазодобычи с экономико-технической точки зрения.

Два подземных газовых амбара в составе ПО «Азнефть» играют важную роль в непрерывном и стабильном обеспечении страны газом независимо от сезона.[55]

Предметом диссертационного исследования являются методы и методики управленческого учета на предприятиях нефтегазодобывающей промышленности.

Научная новизна исследования заключается в решении научной задачи формирования комплекса теоретико-методологических положений по организации управленческого учета затрат на производство и выхода продукции по местам их возникновения и центрам ответственности на предприятиях нефтедобычи.

Научную новизну содержат следующие положения диссертации:

- обобщены и систематизированы научные концепции управленческого учета;
- выявлено и раскрыто влияние технологических и организационных особенностей нефтегазодобычи на организацию управленческого учета;
- разработаны и научно обоснованы методические рекомендации по созданию системы учета затрат на производство и выхода продукции по местам их возникновения и центрам ответственности на предприятиях нефтегазодобывающей промышленности;
- научно обоснованы предложения по совершенствованию действующей номенклатуры калькуляционных статей расходов применительно к современным условиям управления и с учетом удельного веса некоторых затрат в продукции нефтегазодобывающих производств;
- разработана методика обособленного учета производственных расходов по добыче нефти и газа в зависимости от способов эксплуатации скважин;

- применительно к предприятиям отрасли разработаны методические рекомендации по формированию управленческой отчетности и показана возможность согласованного отражения в ней информации о затратах по видам, местам возникновения и центрам ответственности.

В экономической литературе широко освещаются принципиальные вопросы формирования системы управленческого учета на предприятиях. Различные аспекты этой проблемы рассматривались в работах отечественных ученых-экономистов С.М.Гасимова, З.З.Байрамова, В.Э.Керимова, Г.А.Аббасова, а также зарубежных экономистов В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, О.Е. Николаевой, В.Ф. Паляя, Т. Скоуна, Дж. Риса, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, Р. Энтони, А. Яруговой и других. Однако управленческий учет до сих пор остается новым явлением в практической работе азербайджанских предприятий. Отсутствие единого подхода, общей точки зрения в наиболее важных, принципиальных вопросах управленческого учета отрицательно влияет на эффективность его применения на практике и интенсивности его изучения в теории отечественного учета.

Целью диссертационного исследования является разработка принципов формирования и методики ведения управленческого учета затрат на производство и выхода продукции нефтегазодобычи, а также практических рекомендаций по организации бюджетирования и формирования управленческой отчетности на предприятиях нефтегазодобывающей промышленности Азербайджанской Республики.

Для реализации поставленной цели исследования в работе были поставлены следующие **задачи**: обосновать роль управленческого учета как информационную образующую деятельности предприятия, позволяющей оценить эффективность и достоверность составляемой отчетности; выявить современные особенности технологии и организации производства на предприятиях нефтяной и газовой отраслей в свете их влияния на процесс формирования финансовой информации и внедрения управленческого учета;

уточнить и обобщить практический опыт в области учета и классификации затрат, уточнить их конкретное содержание применительно к специфике работы предприятий отрасли; обобщить существующие методы учета затрат, обосновать методологические подходы к организации их практического применения в разных сегментах деятельности предприятия; разработать практические рекомендации по решению вопросов формирования управленческого учета.

Структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений и списка использованной литературы. Объем диссертации – 115 листов.

Глава 1. Теоретические основы управленческого учета.

1.1. Сущность управленческого учета, его цели и функции.

Переход к рыночным отношениям наряду с радикальными изменениями в формах собственности, методах управления, в создании хозяйственных отношений также обусловило проведение соответственных изменений в бухгалтерском учете. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета.

Формирование новой экономической системы, основу которой составляют рыночные отношения, требует качественных изменений в управлении, контроле, формах и методах анализа учета. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты государственные законы о бухгалтерском учете и национальные стандарты, созданные на основе Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО).

Бухгалтерский учет как неотъемлемая часть системы управления организацией представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движения путем сплошного, непрерывного документального отражения всех хозяйственных операций.

В зарубежных странах бухгалтерский учет подразделяют на две составные части: *финансовый* и *управленческий* (производственный) *учет*. Главным критерием такой классификации являются пользователи информации бухгалтерского учета. [1, стр. 10].

Финансовый учет основан на информации о результатах деятельности предприятия, предоставляемой внешним пользователям в форме финансовой отчетности. Для использования финансовой отчетности с целью принятия решений (например, инвестором для выбора наиболее привлекательной

компании с точки зрения вложения средств) она должна удовлетворять определенным требованиям, выполнение которых обеспечивает система финансового учета.

Целью управленческого учета является предоставление информации, которая используется внутри предприятия управленческим персоналом — менеджерами для выбора способа достижения, оценки, анализа и прогнозирования результатов. Информация для управленческого учета регламентируется только потребностями менеджеров и может быть представлена как в денежном, так и в натуральном выражении. Производственный учет предполагает систему сбора, регистрации, обобщения и обработки систематизированной по определенным признакам информации в затратах на производство, контроль за их состоянием и калькулирование себестоимости продукции.

Ряд авторов отмечают 6, а некоторые экономисты 7 различий между финансовым и управленческим учетами. Американские ученые Р.Энтони и Д.Риса в своих научных трудах приводят сразу 12 различий. [32, стр. 271] Эти различия приведены в таблице 1.

Таблица 1. Различия между финансовым и управленческим учетами:

Область сравнения	Управленческий учет	Финансовый учет
1. Обязательность ведения учета	Нет никаких правовых требований ведения учета, он ведется по усмотрению руководства	Регулируется внутренним законодательством
1. Цель ведения	Средство обеспечения планирования, управления и	Составление финансовых документов для внутренних

	контроля в организации (процесс непрерывный)	и внешних пользователей
2. Пользователи информации	Внутренние пользователи: менеджеры организации, сотрудники, помогающие им в сборе и анализе информации	Внешние пользователи: акционеры, кредиторы, государственные налоговые органы и т.д.
4. Базисная структура	Структура информации зависит от запросов пользователей	Строится на основополагающем балансовом уравнении: $\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$
5. Основные правила	Управленческий аппарат следует любым внутренним правилам в зависимости от их полезности	Ведется в соответствии с нормами и правилами БУ
6. Привязка ко времени	Кроме исторической информации включаются оценки и планы на будущее.	Только историческая информация
7. Тип информации	Информация в стоимостном и натуральном выражении	Информация только в стоимостном выражении
8. Степень точности информации	Могут использоваться приближения и примерные оценки, ради оперативности	Высокая степень точности
9. Периодичность отчетности	В зависимости от цели ежемесячно, еженедельно, ежедневно, иногда – немедленно	Полный финансовый отчет – по итогам года и ежеквартально
10.Сроки предоставления отчетности	Различны в зависимости от установленного периода отчета	По окончании отчетного периода
11. Объект отчетности	Центры ответственности	Вся организация в целом
12. Ответственность за правильность ведения учета	Руководителя могут привлечь к ответственности только за неправильное управленческое решение на основе данных, но не за сами данные	На законодательном уровне

С развитием рыночных отношений появляется необходимость совершенствования методологии для планирования, контроля и принятия решений в ходе деятельности организации. Управленческий или производственный учет включает в себе эти понятия.

Термин «управленческий учет» начал появляться в 60-х годах в информационно-экономической литературе, когда была осознана важность обеспечения менеджеров качественной информацией. До этого широко был развит термин «производственный учет».

Появление управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины же связано с Американской Ассоциацией Бухгалтеров, разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Именно этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на: финансовый и управленческий. [37, стр. 41]

Управленческий учет связывает процесс управления с процессом учета. Управленческий учет — это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. (К. Друри) Синонимом управленческого учета является внутренний учет. Главная цель производственного учета, по мнению Ч. Т. Хорнгрена и Дж. Фостер, это – калькулирование себестоимости продукции и услуг. По их мнению, если смотреть с этих позиций, то можно сказать, «производственный учет – это управленческий учет плюс небольшая часть финансового учета». [7, стр. 11]

Американский профессор Г.Н.Харрисон отмечает, что в прошлом управленческий учет, относительно производственного учета, играл второстепенную роль в деятельности фирмы и других субъектов. Но впоследствии он занял важное место в системе учета и из-за предоставления информации для управления предприятием включает систему внутреннего бухгалтерского учета. [28, стр. 3-17]

Производственный учет отражает процесс регистрации, сбора, использования систематизированной информации о производственных затратах и калькулирование себестоимости производства.

Предметом управленческого учёта в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством. Раскрывают содержание предмета его многочисленные объекты, которые можно объединить в две группы:

- 1) производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
- 2) хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

Зарубежные экономисты (Б.Нидлз, Г.Андерсон, Д.Колдвел) оценивают сущность управленческого учета как учет затрат и анализ коммуникационной системы.

Существуют три направления бухгалтерской информации, которые характеризуют основу оптимальной системы управления. [37, стр. 22]

Первое направления – это производственный учет, главной целью которой является получение/сбор учетных данных о производственных затратах и ожидаемой прибыли от продажи для калькулирования себестоимости продукции (работ,услуг).

Второе направления – обеспечение управленцев информацией для планирования предстоящих производственных расходов, прогнозирования и анализа результатов, а также для принятия управленческих решений. Этого можно добиться путем использования информации о реальных затратах и отчета о себестоимости.

Третье направления – с целью контроля затрат по местам возникновения создание центров ответственности и центров затрат.

Таким образом, становится ясна взаимосвязанность и взаимообусловленность управленческого и производственного учетов для внутрихозяйственного управления предприятием.

Необходимость формирования и применения системы управленческого учета обусловлена сложностью конъюнктуры рынка и влиянием различностью новой информации на ход управления.

Управленческий учет на основании производственного учета подготавливает информационные базы для принятия оперативных, тактических и стратегических решений для управленцев. Для принятия стратегических решений наряду с учетными данными также нужны данные, полученные в ходе специальных исследований. Кроме этого, к управленческому учету также следует отнести информацию о начислении амортизации, движении основных средств, контроле над их использованием, движении производственных запасов в амбарах, отпуске готовой продукции и т.д.

В управленческом учете в целях калькулирования себестоимости продукции применяются различные принципы, а точнее три типа себестоимости:

- 1) Себестоимость по центрам ответственности – для контроля планирования и исполнителей;
- 2) Полная производственная себестоимость – для определения цены и принятия различных оперативных решений в нормальных условиях развития
- 3) Исключительно производственная себестоимость – определение цены и принятие оперативных решений в специальных условиях. [1, стр. 18]

Управленческий учет характеризуется:

а) отсутствием стандартизации - способы и формы ведения управленческого учета не ограничены нормативным регулированием; формы представления отчетных данных могут быть любыми; применяемые термины могут использоваться в различных смыслах, удобных для внутренних целей;

б) конфиденциальностью - информация управленческого учета предназначена исключительно для внутреннего потребления;

в) плановым характером - управленческий учет призван давать прогнозы по различным аспектам деятельности организации (объему реализации, эксплуатационным расходам, расходам на персонал и пр.);

г) измерением показателей как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении, например, измерение количества производственных запасов в штуках, погонных метрах, тоннах и т.д. Подобное измерение применяется и в аналитическом учете;

д) актуальностью предоставленной информации (за счет использования приблизительных оценок, неполного набора данных). Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени - сутки, пятидневку, декаду и пр. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами производства и реализации продукции;

е) гибко определяемой, индивидуальной периодичностью отчетов;

ж) расширенным составом объектов учета - в качестве объектов учета могут выступать отдельные изделия, виды деятельности, центры ответственности.

Понимание сущности управленческого учёта позволяет выявить зависимость функций, выполняемых этим видом учёта, от функций управления. Циклы управления обычно состоят из планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы, внутренних информационных связей и стимулирования.

Планирование представляет собой процесс описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем. Он включает постановку цели; формулировку задач; изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели; выбор вариантов альтернативных действий.

На этой стадии руководитель должен иметь информацию о смете и предполагаемых источниках ее исполнения. Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что при определенных производственных ситуациях позволяют руководителю их изменять.

Планы могут быть краткосрочными и долгосрочными. Перспективный план представляет прогноз администрации в отношении развития предприятия на 3-5 лет. Он предусматривает комплекс мер, которые должна провести администрация в настоящее или в ближайшее время. Таким образом решают вопросы инвестиций в капитальные вложения, создание и освоение новой продукции, так как изменение ассортимента выпускаемой продукции страхует предприятие от риска снижения прибыли.

Контроль - это проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера. Она включает измерение состояния объекта: сопоставление фактических результатов с плановыми; пересмотр планов, если становится ясно, что они не могут быть выполнены; выявление и регулирование отклонений от запланированного. Контроль настолько тесно связан с планированием, что в обычной работе между ними не проводят грань. Любое управленческое решение основывается на оценке, в которой управленческое планирование и система контроля полностью взаимодействуют.

На этой стадии управления руководитель имеет информацию в виде отчетов исполнителей, в которых даются результаты количественных измерений фактического состояния объекта. Часто в отчете отражается сравнение фактических и бюджетных результатов, а также отклонения. Это позволяет руководителю концентрировать внимание на негативных процессах и выявлять проблемы, требующие решения в будущем. Например, пересмотр обязательств по поставке продукции некоторым покупателям.

Оценка понимается как процесс анализа всей системы принятия решений. В этом случае определяется, была ли достигнута поставленная цель

(обратная связь) и выясняются причины отклонений: недостатки планирования; неоптимальный набор действий, который привел к увеличению оперативных решений; несоответствие системы контроля требованиям управления; выбор неверной цели.

Организационная работа заключается в создании организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей (отделы, бюро, группы, подразделения и др.); распределении обязанностей между исполнителями; координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления; установлении каналов связи с использованием линейных и нелинейных отношений.

Функционирование системы управленческого учёта определяется организационной структурой предприятия. Производственная бухгалтерия предстает как система внутренней отчетности структурных подразделений. Учёт затрат на производство строится по центрам ответственности, что дает информацию руководству предприятия об эффективности специализации, подчиненности, разделении полномочий в достижении цели.

Стимулирование - это средство мотивации участников производственного процесса, побуждающего уяснить цели и задачи предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительные отчеты об их выполнении.

Сметы содержат сбалансированные плановые показатели и ориентируют менеджеров на выполнение конечной цели предприятия. Исполнительские отчеты мотивируют обоснованность корректировки фактических результатов по отношению к запланированным и стимулируют персонал предприятия к принятию мер по устранению отклонений, либо к выявлению потенциальных проблем в будущем. Внутренняя отчетность создаст основу для повышения эффективности системы контроля и регулирования, осуществляемой менеджерами.

Внутренняя информационная связь - это обмен информацией и отчетностью, позволяющий координировать действия различных структурных подразделений на достижение конечной цели; конкретизирующий задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период; определяющий условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования (потребности и ограничения) к нему смежных производственных подразделений. Исполнительные отчеты представляют любому менеджеру материал для анализа и оценки своих действий, разработки мероприятий по устранению каких-либо действий, которые привели к понижению эффективности управления.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют сформулировать функции управленческого учёта:

- 1) обеспечить информацией, необходимой для текущего планирования, все уровни управления, контроля и принятия оперативных управленческих решений;
- 2) формирование информации, которая служит средством внутренней связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
- 3) оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в целом в достижении цели;
- 4) перспективное планирование и координация развития предприятия и будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Система управленческого учета состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления. Тем не менее

они должны отвечать определенным принципам. К принципам, применимым в управленческом учете, можно отнести:

1. **Принцип обособленности.** Требует рассмотрения каждого экономического субъекта отдельно от других. В управленческом учете при решении специфических задач обособленно рассматривается предприятие не только в целом, но и отдельные его подразделения;

2. **Принцип непрерывности.** Подразумевает необходимость формирования информационного поля учетных данных постоянно, а не время от времени;

3. **Принцип полноты.** Информация должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными;

4. **Принцип своевременности.** Информация должна быть представлена тогда, когда она необходима;

5. **Принцип сопоставимости.** Одинаковые показатели за разные периоды времени должны быть сформированы в соответствии с одними и теми же принципами;

6. **Принцип понятности.** Информация, представленная в любом учетном документе, должна быть понятна пользователю этого документа. В случае управленческого учета можно сказать, что информация, подготовленная для менеджера, который будет принимать по ней какие-либо решения, должна быть представлена в такой форме, чтобы менеджер понял, что содержит в себе документ. Информация должна быть уместной, т.е. должна относиться к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена лишними деталями;

7. **Принцип периодичности.** Совершенно очевидный принцип, хотя фактически выдержать его сложнее, чем при подготовке внешней финансовой отчетности, там этот принцип поддерживается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и

внутренний оборот информации, и внутренние отчеты желательно также строить с учетом этого принципа;

8. Принцип экономичности. Данный принцип никогда не обсуждается относительно финансового учета, поскольку в силу своей жесткой внешней регламентированности ведения финансового учета он обязателен для организации. Затраты на поддержание системы управленческого учета должны быть существенно меньше затрат на ее функционирование. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения транзакционных и прочих затрат.

Соблюдение перечисленных выше принципов позволяет построить такую систему управленческого учета, чтобы она максимально соответствовала главной цели этого вида деятельности. Напомним, что систему управленческого учета каждое предприятие может ставить, исходя только из своих целей и видения перспектив развития. Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации.

1.2 Классификация затрат производства.

Формирование показателя себестоимости продукции (работ, услуг) является самым важным приоритетом в системе управленческого учета. Под себестоимостью продукции (работ, услуг) понимают выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции определяется как стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство и реализацию.

В условиях рыночных отношений себестоимость продукции играет важную роль в эффективности управления предприятием, в том числе

оптимальном ведении затрат и использовании всех ресурсов. И поэтому, себестоимость продукции (работ, услуг) должна рассматриваться как показатель, характеризующий результат деятельности организации и отражающий эффективность технических, технологических, организационно-экономических решений в процессе производства.

Сегодня место себестоимости в ценообразовании и ее роль как экономического механизма представляют особый интерес. В последние времена показатель себестоимости был притеснен такими показателями как цена и прибыль, и оставался на втором плане. Принятие показателя прибыли как главного показателя оценки результатов деятельности организации, по моему мнению, может привести к ошибочному определению роли учета и анализа затрат незначительным. В условиях рыночных отношений каждое предприятие должно стараться найти резервы снижения себестоимости продукции, увеличить конкурентоспособность и рентабельность продукции.

В условиях рыночных отношений цена товара формируется взаимоотношением спроса и предложения, следовательно, добиваются получить больше прибыли меньшими затратами.

Снижение себестоимости является важным источником повышения уровня прибыли, тем самым важным фактором повышения рентабельности производства.

Себестоимость выполняет несколько функций:

- 1) учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции;
- 2) экономическое обоснование целесообразности вложения реальных инвестиций на реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия;
- 3) определение оптимальных размеров предприятия;

4) экономическое обоснование и принятие любых управленческих решений и др.

В международной практике формирование себестоимости продукции основывается на следующих общих принципах:

Во-первых, издержки любого вида должны быть рассчитаны по местам их возникновения. По отношению взаимосвязи между продукцией и затратами, затраты делятся на прямые и косвенные, а предприятия на центры затрат.

Это выдвигается исходя принципа «обоснованности» или же принципа сравнения расходов и прибыли.

Второй принцип также основополагается на принципе обоснованности. Не понесённые затраты (отложенные расходы, нереализованные плановые издержки) не должны включаться в себестоимость продукта. Например, рекламные расходы должны включаться в себестоимость проданной продукции, а не остаточной.

Третий принцип – отдаление от консерватизма. При составлении бухгалтерского баланса применяется принцип консерватизма (осмотрительности). По этому принципу остаточные товары и материалы на складах должны приниматься к учету по меньшей стоимости среди рыночной и первоначально признанной (исторической). Из-за вероятности принятия неправильного решения вследствие получения неправильной информации, этот принцип не используется в производственном учете.

Четвертый принцип – потери, больше норматива, не должны включаться в себестоимость продукции. К таким потерям можно отнести простой больше норматива, избыточное потребление материалов и потери больше планов, а также убытки от природных бедствий.

Пятый принцип – расходы прошлых периодов не включаются в себестоимость. В случае невыполнения вышеуказанных принципов

себестоимость продукции отчетного периода будет отражать нереальный уровень и вследствие чего, не будет возможность оперативно контролировать издержки и принять управленческие решения. Но это не относится к расходам будущих периодов.

Таким образом, вышеуказанное показывает, что возрастание роли себестоимости в управлении производством требует поиска новых путей и резервов снижения себестоимости, планировку процесса формирования затрат, его учета, анализа и улучшение методов их регулирования. Неуместным является мнение о возможности снижения себестоимости и материалоемкости, повышения прибыльности и платежеспособности без приведения в порядок процесса формирования расходов и результатов.

Определение круга (множества) издержек, формирующие себестоимость продукции, считается одним из актуальных проблем при реконструкции механизма хозяйствования в процессе реформирования экономической деятельности.

На различных этапах развития экономики состав себестоимости отличается в зависимости от поставленной задачи. С переходом от одного этапа на другой состав себестоимости расширяется. Ускоренное расширение состава себестоимости более характерно для последних двух этапов развития – самофинансирование и рыночная экономика.

Существует много мнений насчет содержания состава себестоимости. Ряд авторов предлагают включение в состав новых видов издержек/затрат, а другие исключить некоторые ныне существующие компоненты. По моему мнению, в методах учета, планирования и калькуляции себестоимости продукции в промышленных предприятиях должны найти отражение и быть учтены характер промышленного производства и происходящие изменения в организации производства, а предложенные изменения должны быть научно обоснованными.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет научно обоснованная классификация затрат. Это поможет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

В экономической литературе производственные затраты классифицируются по различным признакам: по видам затрат, по отношению к технологическому процессу, по зависимости от объема производства, по способу включения в себестоимость продукции, по степени схожести, по степени участия в производстве и продаже продукции, по уровню охвата плана, по периоду и месту возникновения. (Таблица 2)

Таблица 2. Классификация затрат на производство.

№	Признак классификации	Виды затрат
1	По экономическому содержанию	Элемент затрат и статья затрат
2	По отношению к технологическому процессу	Основные и накладные затраты
3	По отношению к объему производства	Постоянные и переменные
4	По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
5	По участию в процессе производства и продажи продукции	Производственные и непроизводственные (коммерческие) затраты
6	По периоду возникновения	Текущие и будущие
7	По уровню охвата плана	Планируемые и непланируемые
8	По целесообразности расходования	Производительные и непроизводительные
9	По видам деятельности	Затраты основного и вспомогательного производства, затраты материально-технического обеспечения

10	По возможности установления контроля	Контролируемые и неконтролируемые затраты
----	--------------------------------------	---

Классификация по экономически обоснованным признакам включает группировки по экономическим элементам (элемент затрат) и калькуляционным статьям (статья затрат). Экономическим элементом называется первичный, однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разделить на составные части.

Выделение экономических элементов необходимо для установления плановых и фактических затрат по предприятию в целом, а также для определения фонда оплаты труда, объема закупаемых материальных ресурсов, размера амортизации и т.д. В основу классификации положен принцип экономической однородности затрат, независимо от места их возникновения и направления. Необходимое условие применения данных группировок – их систематизация.

Классификация по экономическим элементам одинакова для всех предприятий независимо от их размера и отраслевой принадлежности. И поэтому, для использования во всех промышленных предприятиях, она должна быть единой и обязательной. **Образцовая номенклатура** была представлена в «Положении о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции» 1996-го года. [46]

В этой номенклатуре были выделены следующие экономические элементы:

1) Материальные затраты (за вычетом возвратных отходов):

- затраты на сырье;
- на запасные части для ремонта;
- комплектующие изделия;
- затраты на топливо и энергию со стороны;

- услуги сторонних организаций производственного характера;

2) Затраты на оплату труда, включая выплаты работникам организации в денежной и натуральной форме; стимулирующие доплаты и надбавки; компенсирующие выплаты; премии и единовременные поощрительные выплаты, а также затраты, связанные с содержанием работника, предусмотренные контрактом.

3) Отчисления на социальные нужды (в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд медицинского страхования).

4) Амортизация основных средств.

5) Прочие затраты.

Подразделение затрат по элементам позволяет определить все затраты на производство и реализацию продукции и отразить их в смете затрат на производство. Такая группировка используется при составлении баланса прибыли и расходов для определения потребности в оборотных средствах.

Группировка затрат по экономическим элементам не показывает цели и назначение производственных затрат, их связь с результатами производства и целесообразностью, не позволяет рассчитать себестоимость единицы продукции, ее назначение – определение затрат на производство всего объема продукции. Поэтому, для управления затратами, для организации контроля над использованием ресурсов предприятия, определения плановой и фактической себестоимости единицы продукции и определения какое количество ресурсов в каких направлениях было потрачено используют калькуляционные статьи затрат.

Статьей калькуляции называется вид затрат, образующих как себестоимость отдельных видов продукции, так и всей продукции в целом. Калькуляционные статьи включают разнообразные по экономическому смыслу затраты, объединенные общим назначением и местом формирования.

Группировка по калькуляционным статьям носит отраслевой характер. Группировка затрат по калькуляционным статьям во внутрипроизводственном управлении связана с организационно-техническими особенностями производства, определяет организацию аналитического учета затрат в строительной организации и предназначена для калькуляции себестоимости по отдельным изделиям и их группам. Несмотря на то, что после 1 октября 1996 года прежний образец номенклатуры калькуляционных статей утратил свою силу, некоторые предприятия учитывая особенности отрасли продолжают применять этот образец.

В нефтедобывающей промышленности применяемая номенклатура калькуляционных статей на определенном уровне отличается от калькуляционных статей, применяемых в других сферах промышленности. Это обусловлено особенностями технологических процессов.

Группировки затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям являются взаимодополняющими. В управлении затратами желательно применять обе группировки. На малых предприятиях с простым производством и выпуском однородной продукции эти группировки могут совпадать.

По отношению к технологическому процессу затраты подразделяются на *основные* и *накладные*.

Основные – это затраты, которые непосредственно связаны с технологическим процессом. К ним относятся сырье и материалы на изготовление продукции, топливо и энергия на технологические цели, заработная плата рабочих производства, расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизация производственного оборудования и др.

Накладные – это затраты, связанные с управлением производством и организацией в целом. К ним относятся заработная плата управленческого персонала производственных подразделений и организации, затраты на освещение и отопление производственных и управленческих подразделений, амортизация зданий, сооружений, хозяйственного инвентаря, канцелярские расходы, затраты на почтовые услуги и др.

В зависимости от способа включения в себестоимость продукции затраты делятся на *прямые* и *косвенные*.

Прямые затраты непосредственно связаны с изготовлением определенного вида продукции, поэтому по мере их осуществления на основании первичных документов они могут быть прямо включены в себестоимость этой производимой продукции. К прямым затратам относятся сырье и материалы на производство продукции, топливо и энергия на технологические цели, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование от заработной платы производственных рабочих.

Но вместе с тем, ряд затрат не следует относить к производству конкретного изделия. Если в цехе готовится несколько видов продукции, то заработная плата начальника цеха не должна равными частями отнестись на себестоимость всех видов продукции. Для этого нам следует объем его заработной платы соотнести к общей себестоимости всей изготовленной продукции, а потом распределить между отдельными изделиями. Именно по этой причине, затраты, включающиеся в себестоимость конкретной продукции не прямо, а распределение при помощи специальных показателей и коэффициентов, называются *косвенными расходами*.

Косвенные расходы связаны с изготовлением нескольких видов продукции. Данные расходы учитываются по местам их возникновения в течение месяца, в конце месяца они распределяются между видами выпускаемой продукции пропорционально выбранной базе и включаются в

себестоимость конкретных видов производимой продукции. К косвенным затратам относятся затраты на обслуживание и ремонт оборудования, затраты на освещение и отопление, заработная плата управленческого персонала, отчисления на социальное страхование от заработной платы управленческого персонала и др.

По составу затраты подразделяются на *одноэлементные* и *комплексные*.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента — материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от их места возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По участию в процессе производства и продажи продукции затраты подразделяются на *производственные* и *непроизводственные* (коммерческие) затраты. *Производственные затраты* связаны с основным видом деятельности предприятия, т.е. это затраты на производство продукции. *Коммерческие (внепроизводственные)* расходы не участвуют непосредственно в производстве, но являются необходимыми для осуществления деятельности предприятия. К ним относят затраты на маркетинговые исследования, проведение рекламных мероприятий и др. Производственные и коммерческие затраты образуют полную себестоимость услуг (продукции, работ).

Затраты на производство включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся независимо от времени их возникновения. С этой целью затраты на производство работ подразделяются на:

- **текущие**, т.е. постоянные производственные затраты;
- **единовременные**, т.е. однократные или периодически производимые.

Точное разделение производственных затрат на текущие (относящиеся к выбранному месяцу) и единовременные (имеющие место в выбранном месяце не реже одного раза) имеет важное значение для вычисления месячных расходов и полностью соответствует международным принципам.

По отношению к объему производства затраты делятся на **условно-постоянные (постоянные)** и **условно-переменные (переменные)** затраты.

Постоянные (условно-постоянные) затраты не зависят от объемов производства в отчетном периоде. К постоянным затратам относятся: аренда помещений, коммунальные услуги, канцелярские и хозяйственные расходы, заработная плата административно-управленческого персонала с отчислениями во внебюджетные фонды, постоянные налоги (на имущество).

Переменные (условно-переменные) затраты – это расходы, которые изменяются в прямой пропорции в соответствии с увеличением или уменьшением объемов предоставления услуг.

К переменным затратам относятся затраты на расходные материалы, комплектующие, электроэнергию и воду, расходуемые в процессе основной деятельности, транспортные расходы, заработная плата основного персонала, отчисления во внебюджетные фонды с переменной заработной платы, налоги, начисляемые на финансовые результаты предприятия (налог на прибыль, налог по упрощенной системе налогообложения). [6, стр. 29]

Разделение затрат на постоянные и переменные на определенном уровне является условным, так как провести четкие границы между ними невозможно. Условно-переменными и условно-постоянными затраты называют потому, что некоторые расходы в определенных ситуациях могут переходить из одной категории в другую. [8, стр. 60] Например, электроэнергия, которая расходуется на работу оборудования, относится к

переменным затратам, чем больше работает оборудование, тем больше произведено продукции, но электроэнергия на освещение офиса относится к постоянным расходам, так как ее расход не связан с объемом произведенной продукции.

Как стало ясно, состав постоянных и переменных затрат может отличаться в различных предприятиях исходя из особенностей отрасли или вида промышленности. Классификация затрат на постоянные и переменные считается теоретической базой организации системы «Директ-костинга». [1, стр. 59]

Различают следующие виды условно переменных издержек – пропорциональные, прогрессивные, регрессивные, скачкообразные, ремонтные, гибкие. [19, стр. 140]

Пропорциональные, которые изменяются в той же пропорции, что и объем производства продукции. *Прогрессивные* затраты – затраты, увеличение которых опережает темпы роста производства. Как правило, они возникают при неритмичной работе предприятия вследствие увеличения брака, простоя, оплаты сверхурочных.

Дигрессивные – растут медленнее, чем объем производства. Например, технологическая энергия и горючее.

Регрессивные – при росте объема производства снижаются. Например, постоянные затраты, приходящиеся на один товар. С выпуском больше продукции уменьшаются затраты, приходящиеся на каждую единицу продукции.

Скачкообразные – характерны в случае, когда цены пересматриваются в сторону повышения или понижения. Эти изменения разовые и особо заметны в материалоемких производствах.

Ремонтные (запаздывающие) – при росте объема производства они остаются на одном уровне некоторое время.

Гибкие – наиболее приспособлены к рыночным условиям. В различных объемах производства они ведут могут вести себя как пропорциональные, прогрессивные или регрессивные затраты.

В условиях рыночных отношений, в международной практике управленческого учета также существует иная классификация затрат – по зависимости от управленческого решения – зависимы и независимые.

По моему мнению, одновременно классифицировать затраты по всем параметрам очень сложно. Признаки классификации должны соответствовать поставленным целям. И исходя из этого вывода, классификация затрат по признакам, соответствующим поставленным целям, будет выглядеть следующим образом:

Таблица 3. Классификация затрат.

Цель	Признак классификации	Виды издержек
Оценка и анализ хозяйственной деятельности	1. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
	2. По виду хозяйственной деятельности	Производственные, затраты материально-технического обеспечения, финансово-управленческие
Планирование	3. По отношению к объему производства	
	4. По экономическому содержанию	
	5. По использованию производственных мощностей	Зависимые и независимые
Контроль	6. По возможности контроля	Контролируемые и неконтролируемые
	7. По сравнению фактических и нормативных стандартов	Фактические и нормативные затраты
Принятие решения	8. Все признаки классификации (в том числе по отношению к принятому решению)	

Учет производственных затрат в местах их возникновения является целесообразным. Поэтому предлагается разделение затрат по местам возникновения и центрам ответственности.

Центры ответственности – обособленные структурные подразделения организации, предназначенные для нормирования, планирования, учета расходов предприятия в целях первичного наблюдения, контроля и оперативного управления затратами на каждой стадии производственного процесса. Во главе такого центра стоит руководитель (менеджер), оказывающий непосредственное воздействие на результаты этой деятельности и несущий за них ответственность. Центры ответственности по процессу производства делятся на *основные* и *функциональные*, а по отношению к внутрихозяйственному механизма - на *хозрасчетные* и *аналитические*.

Центры затрат (места возникновения затрат) – это первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций, сопоставимым уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат с целью детализации затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования. Создание множества центров затрат позволяет более точно обеспечить распределение косвенных затрат по объектам калькулирования, прежде всего соотнести затраты на содержание и использование машин и оборудования к аналитическим счетам учета таких центров.

Таким образом, проведенное исследование показывает, что в экономической литературе производственные затраты классифицируются по множеству признаков. В предприятиях нефтедобывающей промышленности в основном пользуются традиционной классификацией затрат по

экономическим элементам и калькуляционным статьям. Это отвечает всем требованиям планирования и контроля над расходами, вычисления полной себестоимости продукции, но является недостаточным для получения необходимой информации о затратах для принятия управленческих решений. Поэтому, по моему мнению, кроме этой классификации необходимо также применять классификацию, соответствующую условиям рыночных отношений. Особенно применение группировки затрат по отношению к объему производства на постоянные и переменные, при изучении отношения между издержками, объемом производства и прибылью позволяет рассчитать точку безубыточности производственного объема.

Глава 2. Формирование системы управленческого учета на нефтегазовом предприятии.

2.1. Вопросы постановки управленческого учета исходя из технико-экономических особенностей добычи нефти-газа.

Постановка управленческого учета основывается на характере производства, особенностях его организации и роли отдельных структурных подразделений предприятия в процессе производства.

Нефтеперерабатывающее предприятие представляет собой совокупность основных нефтетехнологических процессов, а также вспомогательных и обслуживающих служб, обеспечивающих нормальное функционирование предприятия. Основное его назначение – это производство требуемых в объеме и ассортименте высококачественных нефтепродуктов и сырья для нефтехимии.

Производственные процессы в различных сферах нефтегазовой промышленности, являясь сложными и многогранными, отличаются функцией, целенаправленностью, по уровню механизации и автоматизации, а также по методике организации и т.д.

В нефтегазовой промышленности по отношению к производству продукции производственные процессы делятся на **основные** и **вспомогательные**.

Основные процессы – это геологоразведка месторождений газа и нефти, поиск точек для скважин, бурение скважин, добыча, переработка и транспортировка газа и нефти. К **вспомогательным процессам** относятся процессы, служащие добыче главной продукции.

Процесс добычи нефти-газа в корне отличается и от процесса переработки, и от процесса добычи других полезных ископаемых. Причиной этому являются особенности природно-геологического характера обработки

месторождений газа и нефти. Объем запасов нефти в залежи, характер залежи и его площадь, глубина его местонахождения, качество нефти, метод и система обработки залежи, число скважин, правило их месторасположения, техника и форма их пользования, в том числе показатель нефтеотдачи оказывают большое влияние на определение годовой добычи нефти и газа.

Добыча нефти-газа подразумевает в себе промышленное производство, предметом труда которого являются нефте- и газоносные пласты, а готовой продукцией – сырая нефть, газ и газоконденсат.

Площадь расположения предмета труда в общих рамках определяет месторасположение основного и в большую степень вспомогательного производственного процесса добычи нефти-газа.

Природные факторы не только определяют технику и технологию добычи, но и ограничивают выбор методов организации процесса производства по времени и месту.

При расположении богатых нефтью пластов в значительной глубине, на предмет труда оказывают воздействие специальными скважинами – средствами труда. Это в свою очередь приводит к изменению параметров подземных и наземных технологий, к необходимости ремонта скважин, ведению систематических разведок.

Добыча нефти и газа из пластов проводится на основе составленных проектов и пробуренных скважин в месторождениях. Обработка нефтегазовых залежей в промышленных масштабах претворяется в жизнь после определения точных запасов полезных ископаемых и получения подробной информации о пластах.

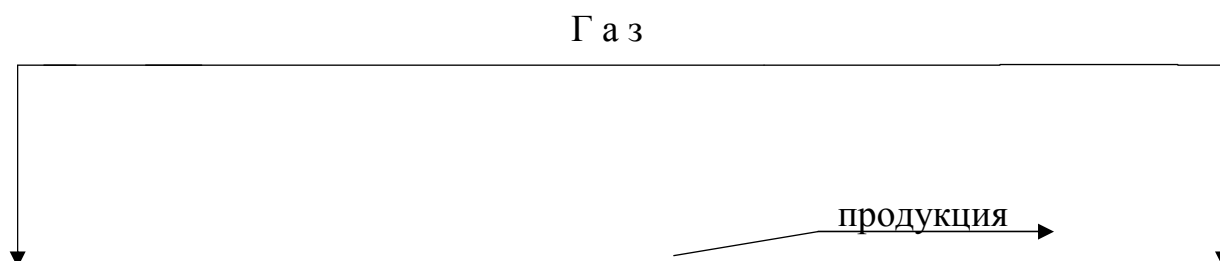
Организация поиска, разведки и переработки нефтегазовых залежей является многоэтапным и комплексным процессом.

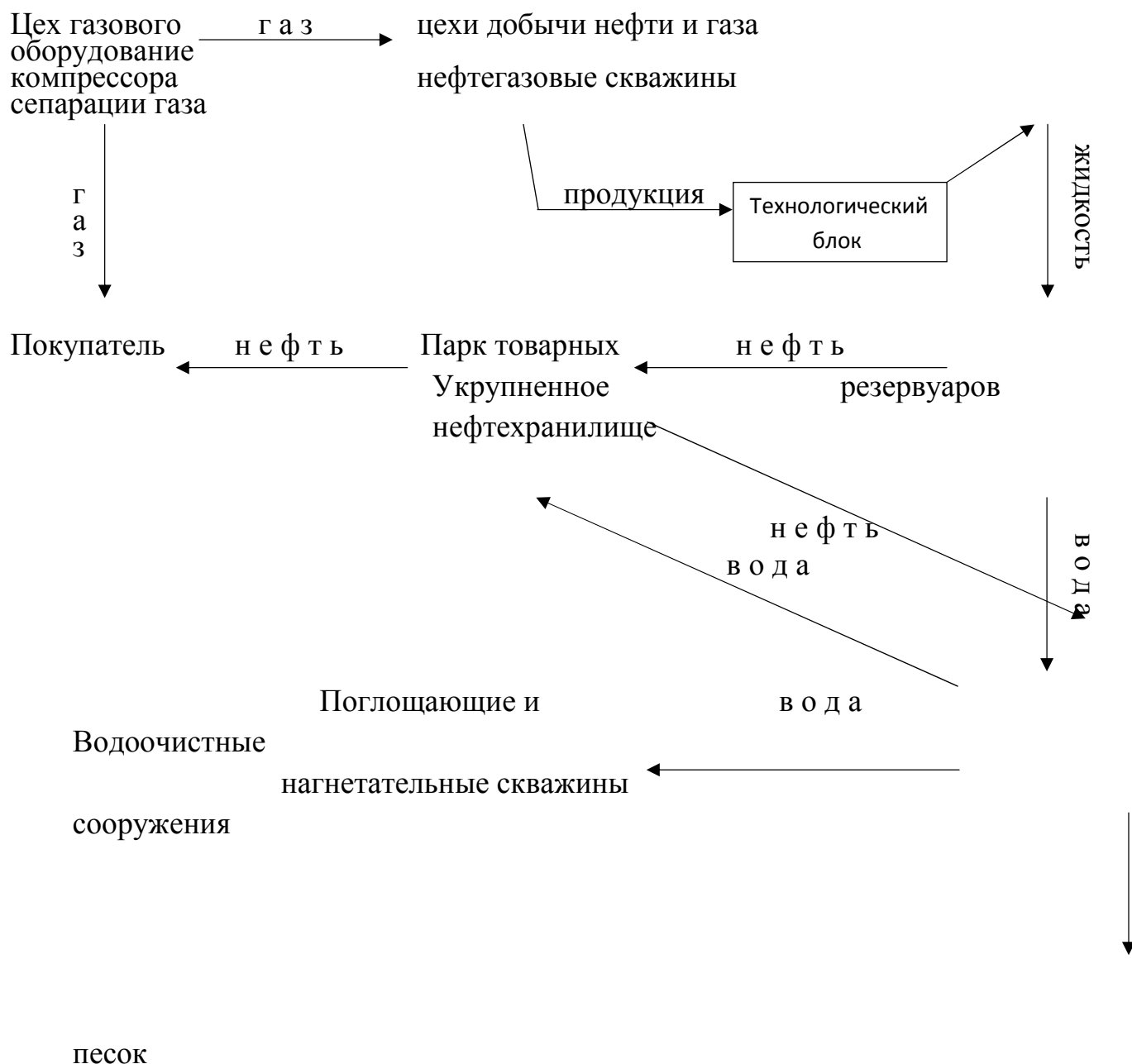
Особенностью главной продукции в нефте– газодобывающей промышленности является: *во-первых*, она производится без пользования

сырьевых ресурсов и главных материалов, и это, в свою очередь, определяет особенность структуры себестоимости нефте-газодобычи; *во-вторых*, добывается только готовая продукция – это означает, что предприятие не имеет незавершенное производство; *в-третьих*, добыча главной продукции предусматривает свойственный себе непрерывность последовательного процесса производства.

Последовательность технологического процесса добычи нефти и газа иллюстрировано на рисунке 1.

Рисунок 1. Технологическая схема добычи нефти и газа на море.





В соответствии технико-технологическим эксплуатационным режимом нефть и растворенный в ней газ, поднимающиеся из пласта на поверхность земли при механическом воздействии, вступают в оборудование сепарации. Здесь газ отделяется от нефти. Отделенная от газа нефть поступает в нефтехранилище. В нефтехранилище нефть очищается от воды и других примесей (песка) и с помощью насосов передается в парк товарных резервуаров. Здесь нефть проходит окончательный процесс очистки от воды, соли и механических примесей различного рода. Полученная нефть как

готовый продукт поставляется покупателю – Управление Магистральных Нефтяных Трубопроводов.

Вода, полученная при очищении нефти в нефтехранилищах и парке товарных резервуаров, с помощью насосов закачивается в водоочистные сооружения цеха поддержания давления пласт. Очищенная вода для поддержания давления пласт передается нагнетательным скважинам. [1, стр. 74]

Отделенная от нефти в оборудовании сепарации газ за счет энергии пластов поступает в сепарационное оборудование газокompрессорного цеха. Там он снова очищается и **одна часть**, сжатая на станции газокompрессора, поднимается на поверхность земли; **другая часть** для получения электрической энергии передается в тепловые электрические станции; **остальная часть** передается Азербайджану для бытового и хозяйственного пользования населением.

В связи с природно- и технологическими особенностями добычи нефти и газа, можно отметить *следующие особенности*, влияющие на бухгалтерский учет и организацию и метод калькуляции себестоимости в этом виде промышленности:

Во-первых, отдаленность предмета труда (нефтегазоносной залежи) от рабочего. Рабочий не имеет непосредственного доступа к нему, а воздействует на него с поверхности через нефтяные скважины.

Во-вторых, нефть из пласта поступает в скважину под действием гидродинамических сил самого пласта. Но по мере извлечения нефти из пласта его гидродинамические силы ослабевают, пластовое давление падает, приток нефти в скважину уменьшается. С целью предотвращения упадка давления в пластах через нагнетательные скважины в нефтеносный пласт закачивается вода или газ.

В-третьих, нефтедобыча отличается своей высокой энергоемкостью. Подъем нефти из скважин на поверхность требует большого расхода электроэнергии. Большой удельный вес этих расходов вызывает необходимость предусматривать в номенклатуре статей калькуляции отдельную статью для учета энергетических затрат на извлечение нефти.

В-четвертых, территориальная рассредоточенность основных производственных объектов основного производства – нефтяные и газовые скважины – разброшены по территории.

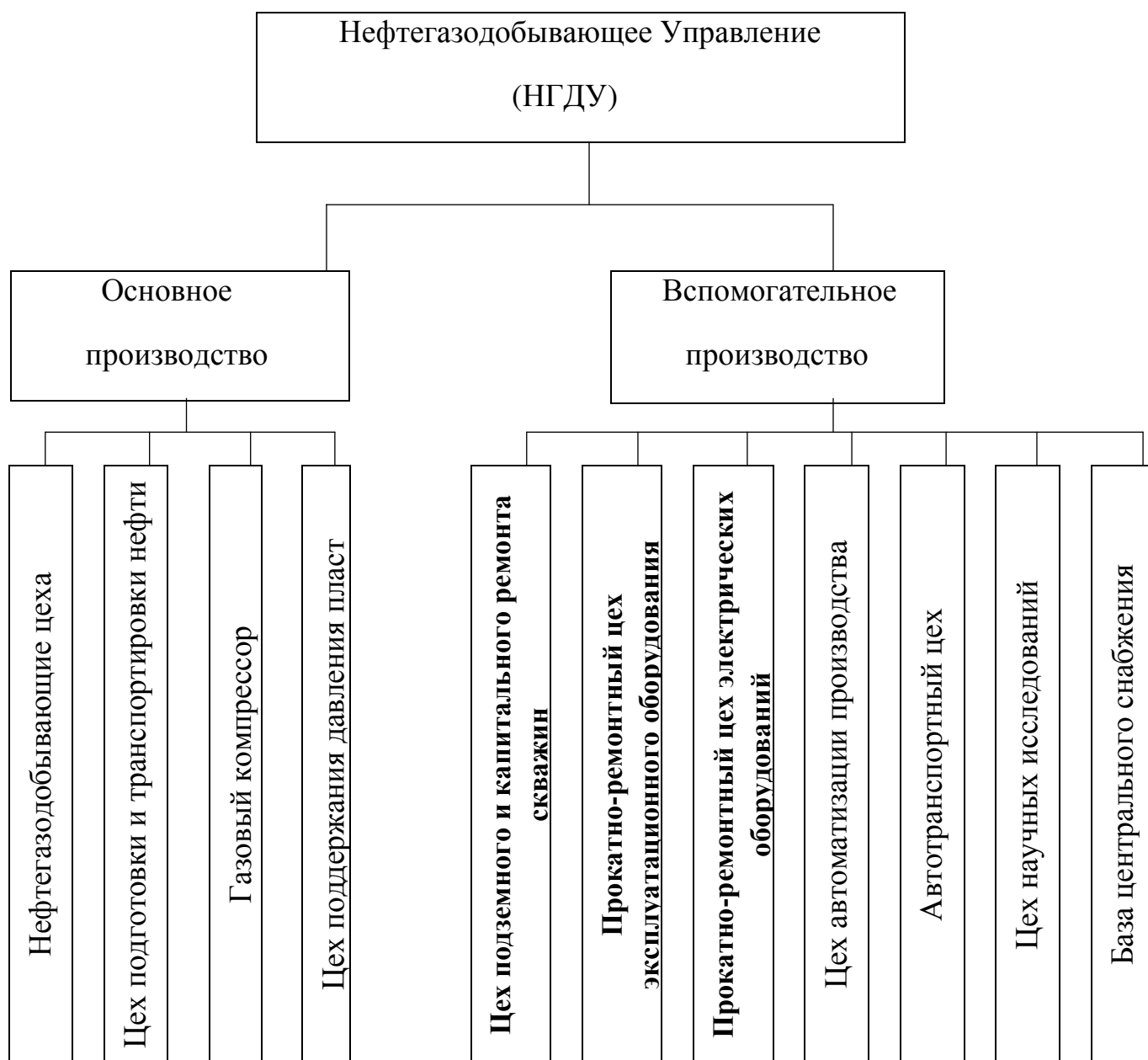
В-пятых, из-за того, что продукция нефтяных скважин представляет собой гетерогенную систему – сложную, подчас трудноразделимую смесь нефти, газа, воды и механических примесей. Такая смесь непригодна для переработки. Её необходимо подвергнуть технологической подготовке: дегидрированию, обессоливанию и стабилизации. Расходы на технологическую подготовку должны быть учтены обособленно.

В-шестых, нераздельный технологический процесс добычи дает одновременно два продукта: нефть и газ. Поэтому заработная плата производственного персонала, амортизация скважин и многие другие расходы связаны одновременно с добычей нефти и попутного газа. Эти общие расходы на добычу нефти и газа могут быть распределены между ними только условным методом.

В-седьмых, добыча нефти и газа охватывает получение только готовой продукции. Здесь практически нет ни незавершенного производства, ни полуфабрикатов. Это значительно упрощает бухгалтерский учет и особенно калькуляцию себестоимости.

Добыча нефти и газа осуществляется Нефтегазодобывающим Управлением, состоящим из следующих подразделений основного и вспомогательного производства:

Рисунок 2. Производственная структура Нефтегазодобывающего Управления.



- **Нефтегазодобывающие цеха** – осуществляют извлечение нефти и газа из месторождений, организацию и контроль технически правильной эксплуатации скважин;
- **Цех подготовки и транспортировки нефти** – перенаправляет извлеченную нефть в нефтехранилища и парк товарных резервуаров;
- **Цех поддержания давления пласта** – обеспечивает закачку воды и газа в пласты;

– **Газовый компрессор** – как основное производство – сбор и транспортировка полученного газа, а как вспомогательное – сжатие газа и воздуха для закачки в пласты.

Цехами, помогающими цехам основного производства, являются:

- Цех подземного и капитального ремонта скважин
- Прокатно-ремонтный цех эксплуатационного оборудования
- Прокатно-ремонтный цех электрических оборудования
- Цех автоматизации производства
- Автотранспортный цех
- Цех научных исследований
- База центрального снабжения.

В нефтедобывающей организации полный учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции ведется по следующим статьям затрат:

- I) Расходы на энергию по извлечению нефти;**
- II) Расходы на искусственное воздействие на пласты;**
- III) Расходы на оплату труда работников, занятых в основном производстве;**
- IV) Отчисления на социальное страхование;**
- V) Амортизация скважин;**
- VI) Расходы на сбор и транспортировку газа и нефти;**
- VII) Расходы на технологическую подготовку нефти;**
- VIII) Затраты на усвоение и подготовку производства;**
 - а) расходы на добавочные разведки принятых на эксплуатацию залежей;
 - б) расходы на подготовку организации новых структурных подразделений на новых участках (рекультивация земель участка, проведение новых дорог, улучшение экологии местности, очистка площади и т.д.)

IX) Затраты на содержание и эксплуатацию скважин и оборудования;

- а) наземные и подземные оборудования скважин,
- б) стоимость материалов, необходимых для поддержания оборудования в рабочем состоянии, и т.д.

X) Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

XI) Плата за использование подземных ресурсов.

XII) Расходы цехов.

XIII) Общепромысловые расходы. Расходы на управление предприятием и организацию производства.

XIV) Прочие производственные расходы.

- а) оплаты по обязательному страхованию имущества состава производственных фондов;
- б) плата за пользование землей, расходы на рекультивацию;
- в) суммы, оплачиваемые за загрязнение среды сверх установленных норм.

Расходы по распределенной номенклатуре расходов учитываются на счету 20 «Основное производство» (202 «Производственные затраты»)

Непосредственно (прямо относящиеся по признакам) к дебету счета «Производственные затраты» относятся:

- 1) Расходы на оплату труда работников, занятых в основном производстве, и отчисления на социальное страхование (III-IV статьи),
- 2) Амортизация скважин (V статья),
- 3) Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (X статья),

4) Плата за использование подземных ресурсов (XI статья).

Прочие затраты добычи нефти и газа сначала принимаются на учет на счетах цеховых и внутрицеховых подразделений основного и вспомогательного производства, затем списываются на субсчета соответствующей статьи затрат «Основного производства» (Производственные затраты).

Из-за необходимости распределения затрат на счету «Основное производство» между нефтью, попутным газом и природным газом, должна использоваться определенная методика распределения на основе определенных коэффициентов, пропорционально различным показателям. К таким показателям можно соотнести:

1. Общая добыча нефти и газа в тоннах,
2. Общая добыча нефти и попутного газа в тоннах,
3. Общая добыча нефти и природного газа в тоннах,
4. Природный газ и попутный газ на каждые 1000 м³,
5. По количеству месяцев/скважин на счетах,
6. Общая сумма затрат на добычу минус расходы на геологоразведочные работы.

По признакам к таким расходам полностью относятся:

А) для нефти:

- Затраты подъема нефти,
- Расходы по искусственному воздействию на пласты,
- Затраты на сбор, сохранение и внутрипроизводственную транспортировку нефти,
- Затраты на технологическую обработку нефти,
- Расходы на подземный ремонт скважин,
- Отчисления на нефтяные геологоразведочные работы,
- Плата за использование подземных ресурсов.

Б) для попутного газа:

- Плата за использование подземных ресурсов.

В) для природного газа:

- Амортизация газовых скважин,
- Отчисления на газовые геологоразведочные работы,
- Плата за использование подземных ресурсов.

Нижеперечисленные расходы распределяются по следующему правилу:

1. *По нефти, попутному газу и природному газу:* пропорционально общей их добычи в тоннах:

- Расходы на подготовку и поддержание производства;
- Эксплуатация и поддержание оборудования;
- Расходы на ведение подземных работ бурильными скважинами (все, кроме расходов на электрический ремонт);

2. *По нефти и попутному газу:* пропорционально общей их добычи в тоннах:

- Расходы на оплату труда работников, занятых в основном производстве, и отчисления на социальное страхование путем пропорционального распределения на количество скважин/месяцев;
- Общепромысловые и цеховые расходы;
- Амортизация нефтяных скважин;
- Расходы ремонтно-арендного цеха электрических бурильных скважин.

3. *По природному газу и попутному газу:* пропорционально общей их добыче в тоннах:

- Расходы на сбор и транспортировку газа

4. *По природному газу и вместе взятых нефти и попутного газа:* пропорционально количеству рабочих нефтяных и газовых скважин на счетах:

- Оплату труда работников, занятых в основном производстве;
- Отчисления на социальное страхование;
- Цеховые и общепромысловые расходы;

5. *По нефти и природному газу:* пропорционально общей их добыче в тоннах:

- Прочие производственные расходы.

Учет производственных затрат и калькуляция реальной себестоимости добычи нефти и газа, соответствующие распределительному методу калькуляции себестоимости промышленного продукта.

Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости добычи, являясь частью системы бухгалтерского учета предприятия, основывается на первичные документы.

Главной целью учета себестоимости является своевременное и правильное вычисление себестоимости, определение фактических производственных затрат на отдельные виды продуктов, установление контроля над расходами на всех этапах технологического процесса.

Специфика нефтедобычи требует особого внимания к организации учета производственных затрат для оперативного и строгого контроля отдельных их элементов, выявления необоснованных отклонений затрат от нормативов (лимитов), анализа и планирования структуры себестоимости продукции.

2.2. Учет материальных затрат и организация контроля над ними.

Одним из важных элементов производственных затрат являются материальные затраты. Снижение материальных затрат является актуальным

направлением действий в такой материалоемкой сфере как нефтедобывающая промышленность.

Нефтяная промышленность, особенно морская часть, является крупным потребителем горюче-энергетических ресурсов и металлических изделий. Для добычи нефти широко используются штанговые глубинные насосы, подъемные механизмы, насосные компрессоры, бурильные оборудования, инструменты, запасные части, трубы и др. средства.

В морской нефтедобыче удельный вес материальных затрат в общей себестоимости продукции составляет 35%. Вследствие этого на предприятиях нефтегазодобычи уделяется большое внимание на организацию учета материальных затрат.

Состав материальных затрат для нефтегазодобывающей промышленности определен в «Положении о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции в нефтегазодобыче». [26]

В нефтегазодобывающих предприятиях материальные затраты группируются по следующему:

1. Сырье и материалы, в том числе, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
2. Горючее;
3. Энергия.

К сырьевым и материальным затратам относятся:

- приобретенные со стороны материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг);
- покупные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального

технологического процесса (например, ремонт и содержание зданий, оборудования, установок и т.д.);

- покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, подвергающиеся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии;
- работы и услуги производственного характера, выполняемые другими предприятиями или производствами того же предприятия, не относящимися к основному виду деятельности;
- потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли;
- инструменты, приспособления, лабораторное оборудование, инвентарь, специальные одежды, и другие имущества, не являющиеся амортизируемыми;

К *топливным затратам* относятся приобретаемые со стороны топлива всех видов, расходуемые на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, для деятельности автотранспортного парка и т.п.

К *затратам на энергию* относятся покупная энергия всех видов, расходуемая на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия.

Электрическая энергия, пар, вода, сжатый газ и другие виды энергоресурсов, производимые Нефтегазодобывающим Управлением, а также затраты на транспортировку и трансформацию приобретаемых со стороны энергоресурсов не включаются в себестоимость покупаемых ресурсов и отражаются в соответствующих элементах затрат.

Для эффективного использования материальных ресурсов определяются технически обоснованные нормы материалов, исходя из сведений о производственном объеме и предусмотренных технических и технологических мероприятий.

Исходя из норм пользования сырья, топлива, материалов и их цен рассчитываются нормативные затраты в стоимостном выражении.

Норма потребления материальных ценностей рассчитывается с помощью следующих методов:

- расчетно-аналитический;
- опытно-экспериментальный;
- отчетно-статистический.

Расчетно-аналитический метод нормирования расхода материалов является наиболее прогрессивным, научно обоснованным методом разработки норм. При этом методе нормы расхода определяются на основании анализа динамики отчетных показателей удельных расходов за ряд предыдущих лет и экстраполяции сложившейся тенденции изменения этих расходов на планируемый период.

Опытно-экспериментальный метод определяет нормы на основе опытных данных, полученных в реально существующих условиях. Иными словами, это способ разработки индивидуальных норм расхода сырья, материалов, топлива и энергии, основанный на замерах их расхода и объемов произведенной продукции (работ) в лабораторных и опытно-производственных условиях.

Отчетно-статистический метод заключается в том, что нормы затрат производственных ресурсов устанавливаются на основе отчетных или статистических данных за прошедший период. К этому методу прибегают если применение первых двух методов невозможно.

Другим приоритетным направлением в этой теме является выбор наиболее эффективного способа оценивания потребленного сырья и материальных ценностей.

В нашем исследуемом случае, стоимость материальных ценностей, отражаемых по элементу «Материальные затраты», включает в себя цену их

приобретения (без учета НДС), суммы надбавок и комиссионных вознаграждений, стоимость брокерских услуг на биржах, оплаты за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

При определении суммы расходов по элементу “материальные затраты” из стоимости израсходованных материальных ресурсов необходимо исключить стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы – остатки материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг) и утратившие полностью или частично свои потребительские свойства (и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению). К возвратным отходам не относят остатки материальных ресурсов, переданные в другие цеха в соответствии с технологическим процессом. Если возвратные отходы признаны организацией как полноценное сырье, которое может быть использовано для реализации сторонним организациям, то они оцениваются по полной фактической себестоимости конкретных материальных ценностей. В иных случаях возвратные отходы должны быть оценены по рыночным ценам.

Нефть, использованная для удовлетворения внутрипроизводственных нужд (кроме части, использованной для основательного ремонта нефтяных скважин), природный газ и попутный газ, в том числе, убыль нефти при ее обработке, транспортировке во время фактического списания оцениваются по годовому плану производственной себестоимости.

На предприятии должны организоваться контроль и точный учет использования таких материальных ценностей по этому элементу затрат. Целесообразно проводить частые инвентаризации, мероприятия контроля сохранности и фактического наличия материальных ценностей.

Для обеспечения организации такого учета, отвечающего требованиям наших дней, необходимо синтетический учет материалов создать на основании международных стандартов.

Движение материальных ценностей в нефтегазодобывающих предприятиях ведется на счету 10 «Материалы», а по новым счетам 201 «Материальные запасы» и 202 «Производственные затраты». В этом случае учет материалов и сырья ведется по учетно-плановым ценам. Любое отклонение между фактической и плановой себестоимостью отражаются отдельно в учетных регистрах. В конце каждого месяца отклонения цены потребленных в производстве материальных ценностей от плановой себестоимости списываются на соответствующие счета производственных затрат.

Но вместе с этим, из-за частных изменений местоположения поставщиков, увеличения или уменьшения расстояния, или изменений в транспортно-заготовительных затратах, учет по плановой цене не считается выгодным. Из-за этого появляется необходимость пересмотра плановых цен. Но в связи с тем, что этим должно заняться само предприятие и на это уйдет много времени и потребуются много рабочей силы, то с экономической точки зрения это не считается благоприятным или выгодным шагом.

По «Закону о бухгалтерском учете» Азербайджанской Республики и Новому Плану счетов и инструкции по его применению предприятия должны принимать к учету поступившие со стороны и отпущенные в производство материальные ценности по их фактической себестоимости приобретения. [23, 24].

При применении этого метода все калькуляционные операции по приобретению материальных ценностей (по заготовке) ведутся на счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». По новому плану счетов аналогичного счета не существует и все эти операции отражаются на счетах 201 «Материальные запасы». Расходы на приобретение, транспортировку в предприятие и заготовку материальных ценностей по кредиту счетов

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

431 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

531 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

71 «Расчеты с подотчетными лицами»

244 «Подотчетные суммы»

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»

202 «Производственные затраты»

76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

538 «Прочие краткосрочные обязательства»

435 «Прочая долгосрочная кредиторская задолженность»

и других счетов относят к дебету этого счета.

Для текущей оценки движения материальных ценностей применяются цены из ценовой номенклатуры, составленной внутри предприятия исходя из рыночной конъюнктуры. Разница между плановой и фактической себестоимостью приобретения в конце каждого месяца списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (201 «Материальные запасы») на дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (208 «Корректировки в связи с уменьшением стоимости запасов»). Списание этой разницы в конце каждого месяца помогает определить цену использованных в производстве и остающихся на складах материалов относительно их учетной цены.

Но этот метод не оправдывает себя в условиях инфляции. По мнению А.Г. Грязновой и С.Б. Барнгольца, в условиях инфляции списание материальных ценностей в производство должно отражаться не по заготовочным ценам, а по ценам партии материалов, указанных в контрактах с поставщиком. [29, стр. 48]

В этом случае для указания цен на пропускных документах материалов авторами предлагается ссылаться на цены накладных документов поставщиков.

По моему мнению, в условиях постоянных изменений цен на материалы этот метод является достаточно и логично обоснованным.

Предусмотренный в «Законе о бухгалтерском учете» МСФО 2 «Запасы» предлагает оценку производственных материальных запасов по одному из следующих способов оценки – ФИФО, метод средневзвешенной стоимости и ЛИФО.

Метод средневзвешенной стоимости – метод оценки стоимости запасов, согласно которому средняя стоимость единицы запасов пересчитывается путем деления стоимости запасов на начало периода плюс стоимость поступлений за период на общее количество единиц. Он более характерен для предприятий небольших размеров и оборотов материала. В нефтедобывающей промышленности из-за огромного движения материальных запасов пользование этим методом экономически невыгодно, так как требует много рабочей силы и времени, и, следовательно, много затрат на его применение.

Метод ЛИФО – основан на допущении, что в производство сначала поступают последние по времени приобретения товары. В основе метода лежит предположение, что все товары, приобретенные в течение периода, могут быть впущены в производство независимо от даты их покупки. В условиях роста цен по способу ЛИФО бухгалтер в первую очередь учтет современные, а значит, более дорогие материально-производственные запасы. Соответственно материальные затраты в себестоимости реализованной продукции будут завышены, а прибыль — занижена. Одновременно величина запасов, показанная в балансе, будет основана на устаревших ценах. А это может ввести пользователей информации в заблуждение. Обратная ситуация сложится при постоянном падении цен.

Бухгалтерская прибыль в этом случае окажется завышенной. Метод ЛИФО в МСФО был отменен с 01.01.2005 г. по причине необъективности оценки запасов при использовании данного метода.

Метод ФИФО – списание по себестоимости первых по времени приобретения запасов. Метод предполагает, что запасы, купленные или произведенные первыми, будут первыми и проданы, а значит, запасы, которые остались на конец периода, были раньше куплены или произведены. Согласно методу, запасы на конец периода оцениваются по стоимости последних закупок. В период роста цен метод ФИФО дает наивысшие показатели чистой прибыли из всех методов. Из-за того, что при составлении баланса, используя метод ФИФО, себестоимость имеющихся на конец отчетного периода материально-производственных запасов более близка к текущим ценам на рынке, метод ФИФО является самым выгодным и благоприятным для пользования.

Кроме этого, из-за короткости производственного цикла в нефтегазодобывающих предприятиях, применение метода ФИФО является целесообразным.

Претворение в жизнь внутреннего ведомственного контроля приобретения и использования материальных ценностей, а также снижения себестоимости продукции, требует правильную организацию их учета.

Учет материальных затрат в нефтегазодобывающей промышленности имеет свои особенности:

Прежде всего, основную часть элемента затрат сырья и основных материалов составляет сумма отчислений на проведение геологоразведочных работ для воспроизводства минерально-сырьевой базы, которая не отражается на счету 10 «Материалы» (201 «Материальные запасы»). Помимо этого, невозможно контролировать увеличение или уменьшение объема таких отчислений. Отчисления на геологоразведочные работы прямо

пропорциональны производству нефти и газа. Сумма отчислений на геологоразведочные работы отражаются на кредите счета 67 «Расчеты по внебюджетным платежам» (523 «Обязательства по прочим обязательным платежам») и дебету счета 20 «Основное производство» (202 «Производственные затраты»).

Следующей особенностью является то, что *потери* при переработке, хранении и транспортировке нефти как статья затрат *включаются* в себестоимость продукции по цене фактической себестоимости нефти предыдущего отчетного периода.

Для предотвращения всевозможных таких потерь руководство предприятия должно усилить мероприятия контроля в нефтехранилищах, трубопроводах, оборудовании очистки нефти.

Из-за того, что в ходе деятельности нефтегазодобывающей промышленности получается только готовая продукция, такие потери учитываются на счету 40 «Готовая продукция» (204 «Готовая продукция»). Как видно, такие материальные затраты не находят свое отражение на счету 10 «Материалы» (201 «Материальные запасы»).

Другой особенностью приводится тот факт, что цена произведенного внутри предприятия газа, который используется в компрессорных и бескомпрессорных газлифтах, а также для поддержания давления в пластах, включается в состав энергетических затрат. Такие материальные затраты находят отражения не на счету 10 «Материалы» (201 «Материальные запасы»), а снова же на счету 40 «Готовая продукция» (204 «Готовая продукция»).

Высокая энергоемкость нефтедобычи требует специального контроля снижения энергетических затрат. Для ведения этого контроля во время калькуляции себестоимости газа и нефти эти затраты отражаются на отдельных статьях затрат. Эта статья затрат в свою очередь планируется

исходя из затрат на энергию по каждому способу нефтедобычи и контролируется.

В качестве *последней особенности* приобретения и потребления материалов можно привести использование морских и воздушных транспортов для снабжения материалами расположенных на морях цехов и центров управления. Расходы на транспортировку комплектующих материалов и топлива такими средствами транспорта занимают значительный вес в общем составе материальных затрат. Вследствие этого здесь также требуется внимательный контроль над затратами. В первую очередь надо максимально воспользоваться грузоподъемностью транспортных средств. Проведение операций должно сопровождаться актами об отпуске материалов со склада и их получения. Следует искать резервы сокращения времени на процесс загрузки и выгрузки материалов.

Приобретенные предприятием материальные ценности расходуются на производство продукции, выполнения работ и оказания услуг, содержание и ремонт оборудования и т.д. В связи с этим, на основе первичных документов в зависимости от направления затрат материалы отражаются *по дебету* счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные затраты и по кредиту счета 10 «Материалы».

На основе Нового плана счетов они отражаются по дебету субсчетов 202 «Производственные затраты», 721 «Административные расходы» и кредиту 201 «Материальные запасы».

2.3. Учет затрат по оплате труда и организация контроля над ними.

Затраты по оплате труда считаются вторым элементом себестоимости продукции нефтегазодобывающей промышленности после затрат на материалы. В составе всех затрат Производственного Объединения «Азнефть» они составляют 3,52 – 2,11%.

Оплата труда - система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями и трудовыми договорами.

Заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

При организации учета труда и его оплаты опираются на такие законодательные и нормативные документы, как «Трудовой Кодекс», закон «О предприятиях», «Закон о предпринимательской деятельности» АР. По этим законам прибыль работника зависит от конечного результата работы и предприятия свободны в выборе формы, системы и количества оплаты труда своих работников. Для дифференциации и регулирования заработной платы различных групп и категорий работников в зависимости от качественных характеристик их труда, их квалификации, образования, сложности выполняемых работ может применяться государственная тарифная ставка.

Применение принципов регулирования оплаты труда в нефтегазодобывающем производстве должно решить следующие проблемы:

- Совершенствование учета труда и его приближение к учету материальных затрат;
- Организация систем и форм оплаты труда по законам рыночной экономики;

- Разработка механизма дифференциации заработной платы в зависимости от квалификации и уровня труда, вложенного в конечный результат деятельности подразделения;
- Наиболее полно учесть индивидуальный вклад каждого рабочего в общие результаты работы бригады для распределения коллективного заработка между членами бригады

Денежное содержание служащих и рабочих состоит из должностного оклада, в соответствии с трудовым договором, надбавок к должностному окладу за квалификационный разряд, за особые условия работы (ненормированный рабочий день, надбавки за командировки и поездки, напряженность, работа в выходные и праздничные дни), премий по результатам работы.

Размер оплаты труда в значительной мере зависит от формы оплаты труда. К основным из них относят повременную и сдельную.

При повременной — заработок определяется уровнем квалификации рабочего и отработанным временем и не зависит от объема выполняемой работы. Она используется в тех случаях, когда нельзя точно определить и расценить объем выполняемой рабочими работы, при автоматизации производства и в том случае, когда сдельная оплата может привести к снижению качества.

Наиболее распространена не прямая повременная оплата, а повременно-премиальная, когда в дополнении к прямому заработку выплачиваются премии за количественные и качественные достижения (экономия материально-энергетических ресурсов, безаварийность и т.д.). В нефтегазодобывающей промышленности по такой форме оплачиваются операторы по добыче, деэмульсации, заводнения и др. основные рабочие, а также основные рабочие в трубопроводном транспорте. В настоящее время для оплаты труда работающих повременно по нормированным заданиям используют более высокие тарифные ставки сдельщиков.

При сдельной форме труд оплачивается в зависимости от количества выработанной продукции, а заработок определяется умножением сдельных расценок на соответствующий объем выполненных работ или произведенной продукции. Эта форма наиболее прогрессивна, выражает принцип материальной заинтересованности. Наиболее распространенной является сдельно-премиальная форма, при которой к прямому сдельному заработку прибавляется премия за перевыполнение нормы выработки.

Распространена также и сдельно-прогрессивная форма оплаты, при которой, в отличие от сдельно-премиальной, продукция, произведенная сверх нормы выработки, оплачивается по прогрессивным расценкам.

Все рассмотренные формы сдельной оплаты могут быть индивидуальными и коллективными (бригадными). Индивидуальная применяется там, где отдельному рабочему обеспечен фронт работ, поддающихся нормированию и учету. Коллективная (бригадная) — на участках с коллективными формами организации труда.

При прямой индивидуальной сдельной оплате труда заработок рабочего изменяется прямо пропорционально количеству производимой продукции, т. е. труд рабочего оплачивается по твердой расценке за единицу произведенной продукции (работ).

По бригадной форме оплачиваются рабочие буровых бригад, бригады подземного ремонта скважин, бригады по монтажу бурового оборудования и испытанию скважин на продуктивность и т.д.

Основным направлением совершенствования системы оплаты труда в нефтегазодобывающей промышленности может быть организация труда и его оплата коллективным (бригадным) способом, сформировав механизмы материального стимулирования.

Конечный результат работы коллектива, обслуживающего скважины, зависит не только от уровня занятости рабочего, но и от их своевременного и

качественного обслуживания. Одной из важных особенностей трудового процесса является его комплексность, выполняемость различными исполнителями. Определить зависимость объема добытой продукции от вложенного труда отдельных рабочих практически и теоретически невозможно. В этом случае норма вложенного труда определяется по всему коллективу, а не по личной выработке каждого рабочего. При оплате коллективного труда встает вопрос правильного распределения сдельного заработка между членами коллектива (бригады). Сдельный заработок между вахтами (сменами) бригады распределяется пропорционально числу выработанных каждой вахтой нормо-часов.

Число выработанных каждой вахтой нормо-часов указывается в расчетной карточке каждой вахты. Учет ведется на основании записей суточного рапорта мастера.

В расчетной карточке кроме числа нормо-часов, выполненных вахтой, указывается также фактически затраченное время на сдельных и повременных работах и время простоев. Заработок вахты между ее членами распределяется пропорционально сдельным тарифным ставкам и сдельно отработанному времени.

Распространение бригад обусловило необходимость стимулирующей роли оплаты труда каждому рабочему бригады в зависимости от его личного вклада в результат коллективного труда. Самым широко распространенным является метод распределения премий с учетом трудового участия. Измерителем такого вклада является коэффициент трудового участия (или вклада) — КТУ (КТВ). КТУ — это обобщенная оценка трудового вклада каждого члена бригады в зависимости от его производительности труда и качества работы, производственной и социальной активности.

КТУ устанавливается советом бригады каждому рабочему за прошедший месяц в зависимости от вложенного труда в конечный результат работы всего коллектива (бригады).

К факторам, повышающим КТУ, относят:

- высокую личную выработку с хорошим качеством работы;
- внедрение мероприятий, повышающих производительность труда;
- достижение значительной экономии материально-энергетических ресурсов;
- оказание помощи в работе другим рабочим, наставничество
- совмещение профессий, дисциплина труда и т.д.

К факторам, снижающим КТУ, относят:

- невыполнение нормы выработки;
- нарушение технологической дисциплины, техники безопасности;
- невыполнение распоряжений мастера, бригадира;
- нарушение трудовой дисциплины;
- допущение брака в работе, срыв сроков и т.д.

В заработную плату бригады, выплачиваемую по результатам работы коллектива и распределяемую с использованием КТУ, включают: сдельный приработок и премии за выполнение установленного объема в запланированный срок и в заданной номенклатуре, за высокое качество работы (продукции), за сокращение трудовых и материально-энергетических затрат и т.п.

Система премирования рабочих буровых бригад призвана заинтересовать их в сокращении продолжительности цикла бурения и освоения скважин, следовательно, обеспечить увеличение объема добычи нефти и газа и качественное обслуживание скважин. Показатели, основные и дополнительные условия премирования рабочих основного производства в добыче нефти устанавливаются по профессиям и группам рабочих. Так, показателями премирования (из фонда заработной платы) операторов по добыче нефти и газа могут быть:

- выполнение и перевыполнение плана добычи нефти и газа по НГДУ;

- выполнение и перевыполнение задания по добыче нефти и газа по группе закрепленных скважин;
- выполнение нормированных заданий по обслуживанию скважин.

Премирование рабочих вышкомонтажных бригад, бригад по испытанию, так же, как и буровых бригад, и призвано обеспечить качественное выполнение работ в срок и досрочно. Поэтому основными показателями премирования рабочих вышкомонтажных бригад и рабочих, занятых испытанием и опробованием скважин, являются выполнение работ в срок и досрочно.

Показатели премирования рабочих, занятых текущим и капитальным ремонтом скважин, стимулируют окончание работ в срок и досрочно. Рекомендуется также премирование за качественное выполнение ремонта в строгом соответствии с заданием или за выполнение месячного плана добычи нефти и газа по НГДУ при условии выполнения месячного задания по ремонту скважин.

Рабочих баз производственного обслуживания рекомендуется премировать по показателям премирования рабочих основного производства при обязательном условии выполнения одного или нескольких показателей деятельности конкретного участка базы.

Руководящие, специалисты и служащие буровых, нефтегазодобывающих премируются только из фонда материального поощрения, образуемого из прибыли. Показатели и условия премирования этих категорий работников должны материально заинтересовать их в выполнении и перевыполнении итоговых (конечных) показателей деятельности предприятий в целом или отдельных его подразделений.

Премии являются стимулирующей выплатой и носят непостоянный характер. Кроме стимулирующих выплат в оплату труда, также имеют значение различные компенсационные выплаты.

Если обратить внимание на опыт пользования КТУ за последние годы, можно прийти к мнению, что должны быть выполнены конкретные работы по направлению решения возникших экономических, социальных и психологических проблем.

Причиной возникновения таких проблем являются следующие недостатки:

- 1) значительная часть показателей, влияющих на КТУ, как правило, субъективна, что может приводить к неадекватным оценкам;
- 2) значительная зависимость членов бригады от бригадира и от его отношения (например, снижается КТУ за невыполнение распоряжений бригадира);
- 3) определенная заинтересованность бригады в прогулах, т.к. у прогульщика снижается КТУ и заработок, а у других членов бригады они повышаются;
- 4) при наличии явных или скрытых конфликтов в коллективе, расчет коэффициента трудового участия может служить негласным инструментом влияния одних членов коллектива на других.

По моему мнению, выбрать и исследовать более выгодный способ распределения по методу КТУ очень сложно. Учитывая все негативные особенности метода, рекомендуется вообще отказаться от применения КТУ, и для определения заработка каждого участника бригады предлагается использовать показатель «продуктивного» или отработанного времени. Применение этого метода приведет к непосредственному использованию фактически отработанного (продуктивного) времени каждого рабочего бригады на выполнение конкретной работы или задачи.

Можно предположить, что для этого сначала нужно определить элементы времени работы, проанализировать его, во-вторых, определить цену единицы времени работы.

Анализируя время работы (рабочее время), сначала разделяем такие понятия как оплачиваемое время, время обслуживания рабочего, места время работы, отработанное время.

Оплачиваемое время работы отражает в себе оплату по числу действительных рабочих часов по графику, за которую рабочий получает заработную плату, включая дни отсутствия на работе из-за болезни и курсов повышения квалификации.

Время обслуживания рабочего места (время пребывания на рабочем месте) – время, затрачиваемое работником на уход за рабочим местом, оборудованием и поддержание рабочего места в состоянии, обеспечивающем производительную работу в течение смены или другого рабочего периода. Это время можно контролировать и измерять с помощью личных карточек. Эти карточки подтверждают пребывание рабочего на месте работы и открываются каждому по отдельности.

Но быть на месте работы еще не значит, что выполняется работа. Если теоретически время пребывания на рабочем месте назначено для выполнения работ, задач, то рабочим временем считается действительное время, потраченное на выполнение работы.

Таким образом, рабочее время меньше времени обслуживания рабочего места, состоящего из замен, соответственных перерывов принятого графика работы, мероприятия получения наряда, получения и надлежащей подготовки материалов, инструментария, изучения технической документации, сдачи изготовленной работником продукции.

И наконец, если из рабочего времени вычесть время на подготовку и уборку рабочих мест, время на ремонтные работы, то получим фактически потраченное время или отработанное время.

Из-за того, что отработанное время постоянно регистрируется, для вычисления стоимости выполненной работы нужно определить стоимость отработанного часа (часовой заработок).

Стоимость отработанного часа в зависимости от уровня квалификации определяется из расчета установленных окладов всех категорий рабочих. То есть:

$$\text{Стоимость часа} = \frac{\text{Общая заработная плата бригады (по тарифу)}}{\text{Отработанные часы всей бригады}}$$

Для учета отработанного бригадой времени используют таблицы. (Приложение 2). В ней показываются отработанное за каждый месяц время и итоги начисленных оплат.

Таким образом, важным условием совершенствования системы оплаты труда в нефтегазодобывающей промышленности может быть переход к почасовой оплате труда.

Под отработанным временем понимается фактически потраченное время каждым рабочим на выполнение конкретной работы.

Эта система позволяет упростить и ускорить операции по распределению сверхтарифной части коллективного заработка. Это в свою очередь, позволяет управленческому контролю в нефтегазодобывающей промышленности принять оперативные и перспективные решения.

Кроме этого, используемое коллективное премирование в системе повременно-премиальной или сдельно-премиальной оплаты труда, то есть формы коллективного премирования по месячным хозяйственным результатам, готовым итогам, по долгосрочному стажу и т.д. не позволяют правильно расценивать труд при условиях рыночной экономики и это в свою очередь, отрицательно влияет на трудовые отношения. Такая система премирования всего коллектива (бригады) по месячным результатам

хозяйственной деятельности не позволяет расценивать индивидуальный труд и на основе действующей системы оплаты воспользоваться работодателю правом определения работникам более высокую заработную плату, учитывая их индивидуальную работоспособность.

Вследствие этого можно сказать, что эта форма оплаты труда не отвечает требованиям расценки труда при регулировании отношений. Для совершенствования этого направления учета предлагается создать новую систему оплаты групп.

В новой системе рекомендуется группы по виду деятельности классифицировать по виду управления, по объему и сложности работ, и определить платежные ставки для управленцев и инженерно-технических рабочих подразделения. Основой при оценивании личного труда берутся стаж работы, занимаемая должность, образование и умение работать.

По новой системе должностная (тарифная) заработная плата и надбавки за трудовой стаж не зависят от результатов хозяйственной деятельности. Работодатель может рабочему с более высоким показателем трудоспособности назначить премию в размере окладной заработной платы, что позволяет стимулировать рабочего и правильно расценить его труд.

Оплата труда по этой системе хотя положительно влияет на хозяйственную финансовую деятельность, в целом не позволяет организовать надлежащий внутриуправленческий контроль затрат по оплате труда.

Поэтому совершенствование системы учета и оплаты труда должно быть одной из самых актуальных направлений решения проблем.

Оплата труда производится по всем первичным документам (наряды, табеля, графики смен и т.д.), заполненным и предложенным в бухгалтерию. Цеха и подразделения группируются по отношению к производству и учет их затрат по оплате труда ведется соответственно

по кредиту счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственный расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и по дебету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По Новому плану счетов учет по кредиту ведется на субсчетах 202 «Производственные затраты» (например, 202-3 Расходы на оплату труда работников, занятых в основном производстве) и по дебету 533 «Задолженности персоналу по оплате труда».

Зарплата рабочих нефтяных и газовых цехов, подразделений контроля, оценки и наблюдения скважин, сотрудников обслуживания измерительных оборудования, добычи нефти и газа из скважин, отдела измерения и контроля давления трубопроводов, пласт, установки картограмм и других работников основного производства непосредственно включается в себестоимость нефти и газа и отражаются в статье «Затраты работников производства». Затраты этой статьи распределяются между нефтью, природным газом и попутным газом следующим образом:

- общая сумма затрат распределяется между газом и природным газом пропорционально количеству скважин/месяцев действующих нефтяных и газовых скважин;
- затраты, приходящиеся на нефтяные скважины, распределяются пропорционально общей добыче нефти и попутного газа в тоннах.

Если работники производства обслуживают только газовые скважины, то затраты по их оплате труда включаются в себестоимость добытого газа.

Затраты других цехов и управленческого аппарата косвенным способом включаются в себестоимость продукции нефти и газа и отражаются в других статьях затрат.

2.4. Учет управленческих затрат и затрат по обслуживанию производства.

Повышение снабжения предприятия техникой, усложнение функции управления производством, увеличение веса основного фонда способствуют увеличению затрат на обслуживание производства и его управления.

Расходы по обслуживанию производства и его управления, как часть состава себестоимости производимой в предприятии продукции (работ, услуг) в денежной форме, считаются одним из важных показателей оценивания экономической эффективности производства хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. Сюда относятся затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные (общецеховые) и общехозяйственные (общезаводские) расходы. Объединение этих расходов под названием «затраты по обслуживанию и управлению производством» связано с общностью таких характеристик, как:

- эти расходы носят комплексный характер, то есть в их составе есть все элементы;
- эти расходы не могут быть прямо отнесены на себестоимость продукции, они распределяются согласно принятым в предприятии правилам между готовой продукцией и незавершенным производством, далее между отдельными видами продукции (работ, услуг) и косвенно включаются в себестоимость разных видов готовой продукции;
- учет каждого вида расхода ведется по единой схеме;
- методика контроля над этими расходами одинакова.

Общепроизводственные расходы – объединяют в себя расходы на обслуживание и эксплуатацию машин и оборудования, и расходы других цехов.

К общехозяйственным расходам обычно относятся расходы на управление всем предприятием, обслуживание производства и расходы на его организацию.

В состав расходов управления и обслуживания производства нефтегазодобычи включаются расходы на содержание и эксплуатацию скважин и оборудования, общепроизводственные (общецеховые) и общехозяйственные (общепромысловые) расходы. Они считаются независимыми комплексными статьями в себестоимости продукции. Общий удельный вес этих расходов в себестоимости продукции составляет около 30%.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются полупеременными или условно-переменными, значит, зависящими от объема производства продукции, цеховые же и общезаводские расходы считаются постоянными, не зависящими от объема производства продукции.

К расходам на содержание и эксплуатацию скважин и оборудования относятся расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией наземных и подземных оборудования нефтяных, газовых, оценочных, наблюдательных и контрольных скважин, а также следующие:

1. Стоимость устанавливаемых и сменяемых в первый раз штанговых насосов;
2. Насосно-компрессорные трубы, насосные штанги и расходы на опускание и поднятие электробурильных центробежных насосов в скважины;
3. Штанговые насосы, электробурильные центробежные насосы, изменение глубин лифтовых труб, устранение парафиновых и песочных пробок, промывание дна скважин, их перфорация, а также расходы, связанные с другими работами, возникающими при ремонте подземных скважин;
4. Расходы, связанные с обслуживанием подземных оборудования скважин;
5. Расходы, связанные с обслуживанием наземных оборудования скважин;

6. Стоимость материалов, необходимых для обслуживания и поддержания оборудования в рабочем состоянии;
7. Амортизационные отчисления наземных и подземных оборудования и т.д.

Расходы на содержание и эксплуатацию наземных и подземных оборудования состоят из расходов таких подразделений, как: цех подземного ремонта скважин; прокат эксплуатационных оборудования прокатно-ремонтного цеха; прокат электрических оборудования цеха электрического снабжения; прокатно-ремонтного цеха электрических бурильных сооружений; цех автоматизации производства и другие цеха.

Общепроизводственные расходы состоят из расходов аппарата управления и хозяйствования, или оплаты труда рабочих их аналогичных структурных подразделений, расходы на здания общецехового назначения, расходы на содержание сооружений и инвентаря (включая амортизационные отчисления и расходы на ремонт), расходы на охрану труда и техническую безопасность, в том числе прочие расходы, связанные с обслуживанием производства и управления им. Кроме вышеперечисленных в состав цеховых расходов включаются расходы потерь из-за простоев производства, порча материальных ценностей, непроизводственные расходы, и потери цехового назначения.

Общехозяйственные расходы включают расходы по содержанию общехозяйственного персонала (основная и дополнительная зарплата, отчисления на социальное страхование), общепромысловые расходы, расходы на здание общехозяйственного назначения, амортизационные отчисления оборудования и инвентаря, расходы по услугам охраны, содержание общепромысловой лаборатории, расходы на изобретения и совершенствование техники общепромыслового назначения, расходы на подготовку кадров производства, расходы на командировки

производственного назначения, расходы на приобретение почтовых, типографических и телефонных услуг, налоги, пошлины и другие расходы.

Учет перечисленных затрат соответственно ведется на счетах 25/1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и машин», 25/2 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По новому плану счетов они отражаются по субсчетам счета 202 «Производственные затраты» и 721 «Административные расходы».

Совершенствование учета затрат на обслуживание и управление производством должно быть направлено на определение номенклатуры затрат, отвечающего требованиям экономического управления и научного обоснования; разработку более оптимального метода распределения этих затрат между видами продукции и обеспечения более эффективного контроля над их уровнем.

Помимо оптимизации состава элементов затрат и калькуляционных статей, также требуется уточнение номенклатуры аналитического учета затрат на обслуживание и управление производством. Необходимость в этом исходит из изменения состава затрат, входящие в себестоимость продукции (работ, услуг).

Прежде всего, целесообразно исключить из состава затрат на обслуживание и управление производством и общехозяйственных расходов потери от простоев, порчу материалов на складах цехов, естественную убыль в материалах и продукциях, долгохранящихся на складах предприятия. В этих случаях, если не находятся виновные в потерях, эти затраты списываются на счет прибыли и убытков.

В связи с изменениями в составе затрат, входящих в себестоимость продукции, требуется реконструировать аналитический учет общехозяйственных расходов. Согласно Положению о составе затрат, из-за ликвидации статьи «порча материалов и продукции в процессе хранения на

складах предприятия» следует создавать новые статьи для новых видов затрат.

Например, следует статью «Налоги, пошлины и прочие обязательные отчисления и расходы» разделить на отдельные статьи «Налоги» и «Пошлины и обязательные платежи». Рекомендуется в статью «Налоги» включать «экологические» платежи за загрязнение окружающей среды и использование природных ресурсов в пределах установленных норм, а также другие налоги, которые невозможно прямо включить в себестоимость продукции. В составе статьи «Пошлины и обязательные платежи» следует принимать в учет платежи за проверку государством измерительных приборов, отчисления на госрегистрацию предприятия и другие обязательные платежи.

Следует также отметить, что планирование, учет и распределение затрат на обслуживание и управление производством не выполняются на высоком уровне. Для контроля общепроизводственных и общехозяйственных расходов по каждому их виду составляют плановую смету с разделением по статьям; анализируют затраты по статьям, руководствуясь установленной номенклатурой; фактические затраты по статьям сравнивают со сметными и выявляют отклонения. Обе статьи наряду с похожими качествами имеют и некоторые различия. На данный момент смета общепроизводственных и общехозяйственных расходов определяется прямым методом вычисления, исходя из технических норм и нормативов. Смета расходов определяется в основном от зависимости объема понесенных расходов в отчетном периоде.

Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, как правило, учитывают на отдельном субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования ведется отдельно по каждому

структурному подразделению предприятия и в отдельности по номенклатуре статей:

- 1) «Амортизация оборудования и транспортных средств»;
- 2) «Эксплуатация оборудования» – стоимость вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и пр.;
- 3) «Ремонт оборудования и транспортных средств»;
- 4) «Внутризаводское перемещение грузов»;
- 5) «Прочие расходы».

Наиболее существенными из перечисленных статей расходов по содержанию и эксплуатации оборудования являются затраты на амортизацию и ремонт оборудования и транспортных средств. Существует несколько вариантов начисления амортизации по основным средствам [15, 22, 25]:

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции или работ.

Амортизация одной группы однородных объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования начисляется одним и тем же способом. Срок полезной эксплуатации объекта основных средств определяется предприятием при принятии объекта на учет.

Амортизационные отчисления производятся в течение всего срока полезного использования объекта основных средств, приостановка возможна

в случаях нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода объекта на консервацию на срок более 3 месяцев.

После изменений в 2001 году Налоговым кодексом Азербайджанской Республики разрешается применение повышенных (прогрессивных) и пониженных (регрессивных) норм амортизации. Повышение норм амортизации можно применять по основным средствам, которые используются в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, и по лизинговому имуществу. [9]

Использование прямолинейного метода начисления амортизации в нефтегазодобывающей промышленности, по нашему мнению, считается не целесообразным. В первую очередь это связано с современным высоким темпом развития науки – каждый год на рынок выходят новые оборудования для нефтяного и газового промышленности, и это в свою очередь приводит к моральному устареванию основного фонда. И во-вторых, коэффициент отдачи оборудования со временем быстро снижается. Поэтому предлагается использовать прогрессивный метод начисления амортизации.

Учет общепроизводственных расходов, кроме расходов непроизводительного характера, ведется по номенклатуре статей сметы этих расходов, что облегчает контроль над расходами.

Основываясь на экспериментальные исследования, содержание и управление производством, распределение расходов и организацию учета, предлагается классифицировать расходы нефти- и газодобывающих предприятий по зависимости от объема производства на **постоянные** и **переменные**. Предложение такой рекомендации связано с наличием в составе расходов по содержанию и управлению производства **полупеременных расходов**, характер и движение которых зависит от хозяйственных условий.

Приведенный случай играет все большую роль в период начала применения отдельных элементов системы «Директ-костинга» в исследуемой промышленности.

Основу системы «Директ-костинга» составляет подразделение всех затрат предприятия на две части: затраты на продукцию и периодические затраты. К затратам на продукцию относятся затраты, непосредственно связанные с производством продукции, их количество зависит от объема выпускаемой продукции. По этой причине они считаются переменными затратами.

Так как отдельные задачи системы «Директ-костинга» будут рассмотрены в третьей главе нашей работы, в этой главе будет рассматриваться организация учета постоянных затрат.

Объем периодических затрат зависит от продолжительности отчетного периода. При изменении объема производства эти затраты не меняются и поэтому, по существу они отражают в себе постоянные затраты. Помимо этого, следует отметить, что удельный вес постоянных затрат в себестоимости единиц продукции зависит от объема производства. Это можно ясно проследить по следующей таблице:

Таблица 4. Уровень изменения доли постоянных затрат в себестоимости единицы продукции (в манатах).

	Объем производства (в тоннах)				
	100	200	300	400	500
Доля переменных затрат на единицу продукции	40	40	40	40	40
Доля постоянных затрат на единицу продукции	20	10	6,6	5	4
Себестоимость единицы продукции	60	50	46,6	45	44

Отметим, что с увеличением объема производства удельный вес постоянных затрат в себестоимости единицы продукции уменьшается и наоборот.

Во время калькуляции себестоимости продукции по системе «Директ-костинга» целесообразно отражать в учете переменные расходы на счету 25 «Общепроизводственные расходы», а постоянные расходы – 26 «Общехозяйственные расходы». (По Новому плану счетов для этого следует создать субсчета для 202 «Производственные затраты», собирающие в себе общепроизводственные и общехозяйственные расходы по отдельности). Постоянные расходы, учитываемые на счету 26 «Общехозяйственные расходы», должны непосредственно списываться на дебет счета 46 «Продажа товаров (работ, услуг)». В Новом плане счетов аналогичным счетом является счет 601 «Продажа». Предлагаемый вариант калькуляции создает условия для усиления контроля над формированием расходов, повышению оперативности их анализа, а также возможности для приближения к международным принципам учета затрат.

Таким образом, исследование нынешнего положения затрат по обслуживанию и управлению производством показывает, что применяемый метод учета не обеспечивает оперативный контроль над формированием этих затрат.

С целью приближения к международным стандартам целесообразно затраты по обслуживанию и управлению производством классифицировать по отношению к объему производства на постоянные и переменные. В это время советуется распределить переменные затраты пропорционально затратам, понесенным при добыче продукции, а постоянные затраты списывать на дебет счета 46 «Продажи» (601 «Продажа»).

По нашему мнению, вышеперечисленные рекомендации позволят повысить аналитичность учета постоянных затрат; создадут условия для

углубления их анализа, организации эффективного контроля, в том числе принятия экономически обоснованных управленческих решений.

Глава 3. Направления совершенствования управленческого учета.

3.1. Учет затрат по центрам ответственности и контроль над ними.

Действующая система учета производственных затрат в направлениях своего развития и совершенствования не соответствуют на надлежащем уровне современным требованиям управления предприятием. Это объясняется тем, что действующая методика учета производственных затрат определяет расходы по местам возникновения (по цехам и структурным подразделениям) в целом в зависимости от концентрации. Затраты соответствующего вида ресурса – средств труда, предмета труда и рабочей силы в текущем учете группируются по способу включения в себестоимость продукции. В таком случае большинство калькуляционных статей становятся комплексными и поэтому также охватывают расходы на различные виды запасных ресурсов.

Недостатки в учете производственных затрат приводят к резкому снижению ответственности не только в процессе калькуляции себестоимости продукции, но и в объеме производства и пользования запасов. Это связывается с тем, что не конкретизируется ответственность над вышеуказанными.

Из-за того, что производственный процесс в нефте- и газодобывающих предприятиях претворяется в жизнь в закрытых технологических условиях, возрастает важность рационального использования производственных запасов, что требует соответственной конкретизации ответственности в рациональном пользовании оборудования и машин, материальных запасов, правильной организации труда и повышения производительности. Вследствие этого, появляется необходимость изменить подход формирования сферы ответственности в нынешних условиях пользования производственных возможностей.

За управление запасами, их потребление и рациональное использование должна быть установлена ответственность, то есть она должна быть определена и включена в содержание работы и функциональные должности служащих аппарата управления, специалистов,

бригадиров и работников. Такая ответственность считается объективной необходимостью и выполняется только при условии наличия информации о каждой сфере услуг, единицы производства и зависящих от различных работников затрат по центрам и местам затрат.

На данном этапе развития экономики широко распространяется концепция учета производственных затрат по центрам ответственности.

Центры затрат также представляют собой важный объект учета затрат. Это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат.

Понятия «место» и «центр» затрат неравнозначны. В теории учета отсутствует четкое определение границ места возникновения и центра затрат. Место возникновения затрат может рассматриваться как совокупность первичных центров затрат в сфере производства. Они совпадают, при невозможности или нецелесообразности более детального разграничения затрат.

Центры затрат выделяют в качестве объекта учета с целью большей детализации затрат, усиления контроля за расходами и повышения точности калькулирования. Центр затрат как объект учета позволяет не только сгруппировать затраты, обеспечить контроль и другие функции управления, по центрам затрат строится достаточно высокоинформативная система аналитического учета.

Одни авторы (В. Палий) разделяют понятие «место возникновения затрат» и «центр затрат», другие (С. Струков) не видят в этом существенной разницы, третьи (Н. Чумаченко, Т. Сафронова) считают, что как объекты учета они могут совпадать. [21, 33, 34]

В. Ивашкевич к местам возникновения затрат относит цехи, участки, бригады, а к центрам затрат – группы оборудования, машины, рабочие места. Совокупность первичных центров он рассматривает как место возникновения затрат. [16, стр. 120]

Т. Карпова вместо этих двух понятий объекта учета затрат использует понятие «центр возникновения затрат». В работе С. Струкова «Учет и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях» (Калинин: КГУ, 1978 г.) понятие центра затрат в учете США, Германии представляет собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным работам, операциям, процессам и функциям внутри производственных структурных подразделений. Выбор центров затрат определяется желанием иметь дополнительные точки контроля издержек в подразделении, а главное – обеспечить более точное распределение косвенных расходов по объектам калькулирования. В. Палий отмечает, что центры затрат и места возникновения затрат – два самостоятельных объекта. [30, стр. 94] Центры затрат – это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Центры затрат выделяют в качестве объекта учета с целью большей детализации затрат, усиления контроля за расходами и повышения точности калькулирования. В данном определении даны классификационные признаки центров затрат. Последние по отношению к процессу производства как и места возникновения затрат делятся на производственные, обслуживающие и условные. [36, стр. 113]

Несколько иное, отличающееся от определений центра затрат, оперируемых в специальной учетной литературе, приводят Е. Ананькина С. Данилочкин. В системе контроллинга они выделяют центры ответственности, прибыли, выручки и затрат. Центры затрат представляют как мелкое подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты и классифицирует их как центры регулируемых и центры частично

регулируемых затрат. Отчасти с этим можно согласиться, однако центры затрат следует трактовать шире.

В работе «Управленческий учет» Вандер Р. Вила под редакцией В.Ф. Паля (М: ИНФРА-М, 1997) также вводятся понятия центров издержек, обслуживания, ответственности, прибыли, инвестиций. Участки, которые не занимаются работой производственного характера, но обеспечивают услуги, необходимые для эффективного производства товара, например, осуществляют техническое обслуживание, представляют центр обслуживания. Центр издержек – это отдел или производственная единица, где имеется потребление ресурсов и можно накопить соответствующие издержки. Производственный центр издержек ограничен по размеру в соответствии со способом распределения накладных расходов на заказ. Он ограничен по максимальной площади, которую можно справедливо под него выделить, исходя из единственной меры деловой активности, например, количества человеко-часов, издержек на заработную плату производственным рабочим, выполняющих заказ.

В общем представлении центры затрат служат местами возникновения затрат, но как объекты учета затрат они отличаются от них по целям группировки и характеристике объектов, выступающих признаками такой группировки.

Под центром затрат, по мнению автора, следует понимать детализированную группировку затрат, позволяющую эффективно выполнять функции управления. Это может быть структурное подразделение, вид конкретного выпускаемого продукта или его часть, отдельная статья затрат, технологический процесс, отдельная операция, вид деятельности. Группировка затрат по ним позволяет иметь полную информацию как о затратах, так и факторах, воздействующих на них. Выбор центра затрат зависит от важности решаемых проблем в организации и определяет модель аналитического учета затрат. Создание множества

центров затрат в учетной системе организации действительно усиливает контроль за затратами и сокращает долю косвенно распределяемых на объекты калькулирования, что повышает точность калькулирования.

При формировании информационной системы организации выделение центров затрат при современном уровне автоматизации и компьютерном обеспечении не повышает трудоемкость учетного процесса. Для управления расширяются возможности получения полезной дополнительной информации об издержках. Изучение затрат, группируемых по центрам затрат статистическими методами, позволяет выявить факторы, влияющие на величину и поведение затрат, установить тенденции, характерные для отдельных центров затрат и не являющиеся существенными для других. При выборе центрами затрат видов выпускаемых изделий достигается единство аналитического учета затрат с процессом калькулирования себестоимости. Если центрами затрат выбраны процессы, операции технологического процесса, то в результате группировки затрат осуществляется действенный контроль за издержками, качеством выполняемых операций и координированием участников технологического процесса. Здесь же можно определить соответствие принятых норм расхода сырья, материалов, энергии установленным стандартам по выпуску продукции. Выявить отклонения фактического потребления от текущих норм и установить причины отклонений. Выясняются «узкие» или, скажем, «слабые» места в технологии, оборудовании, в организации и мотивации труда, режиме работы и в соответствии квалификационного уровня персонала, требуемому по стандартам. Таким образом, центры затрат как объект учета играют важную роль в управлении издержками производства.

Идея об учете затрат по центрам ответственности возникла из необходимости улучшения внутрифирменного управления. Учет по центрам ответственности - система отражения, обработки, контроля плановой и фактической информации на входе и выходе центра ответственности. Основным понятием этой системы является понятие центра затрат. Центр

затрат - организационная единица, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов (входящие затраты) и расходах (затраты на выходе). Чаще всего в качестве центров затрат выступают структурные подразделения низшего уровня - бригада, производственный участок, цех. Важнейшей характерной чертой системы учета затрат по центрам ответственности является то, что эффективность работы каждого отдельного руководителя оценивается по достигнутым результатам на том участке за который он отвечает. Например, начальник цеха не может устанавливать оклад директора предприятия, и поэтому часть связанных с этим издержек на его цех не относят. В основе функционирования системы учета затрат по центрам ответственности лежит принцип контролируемых и неконтролируемых издержек.

Учет и анализ по центрам ответственности - это система, которая измеряет (оценивает) соответствие достигнутых результатов запланированным по каждому подразделению (центру ответственности), которое является самостоятельным объектом бюджетного (планового) процесса и отвечает за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводного плана (бюджета) предприятия на предстоящий бюджетный период. Благодаря спецификации делегирования полномочий подразделению, собственно и определяющих его статус как центра ответственности, любые отклонения от плановых показателей фиксируются не только по месту возникновения, но и по ответственному лицу (подразделению). Концепция учета-анализа по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют данные подразделения в хозяйственной деятельности предприятия. Собственно, эффективная система материального стимулирования на предприятии становится возможной благодаря учету по центрам ответственности, который позволяет

количественно сопоставлять и оценивать вклад различных подразделений в изменение конечных финансовых результатов предприятия.

Необходимо заметить, что различные подразделения (центры ответственности) на предприятии различаются по своей «степени свободы», то есть по полномочиям руководителей структурных подразделений в своей оперативной работе. Так, начальник производственного цеха, как правило, имеет право самостоятельно определять величину и структуру удельных затрат по выпуску тех или иных видов продукции, в то время как сама структура и величина выпуска устанавливаются и жестко контролируются аппаратом управления в лице планово-экономического управления (ПЭУ). Если же цех переводится на хозрасчет (это бывает в тех случаях, когда функции цеха полностью охватывают весь производственный цикл по тому или иному виду продукции), то полномочия руководителя существенно расширяются. Он получает право в определенных пределах самостоятельно устанавливать объемы выпуска, а оценочным показателем деятельности цеха уже будет не уровень удельных затрат, а расчетная прибыль, определяемая как разница расчетной выручки по выпущенной продукции и величины фактической себестоимости выпуска. [21, стр. 16]

Управление затратами по центрам ответственности осуществляется преимущественно на крупных предприятиях.

Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

1. использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
2. увязать управление затратами с организационной структурой предприятия;
3. децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;

4. установить ответственных за возникновение затрат, выручки, прибыли.

Характерные особенности системы управления затратами по центрам ответственности заключается в следующем:

- определение области полномочий и ответственности каждого менеджера: менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
- персонализация документов внутренней отчетности;
- участие менеджеров центров ответственности в подготовке отчетов за прошедший период и планов на предстоящий период.

Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования:

- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;
- во главе центра ответственности должно быть ответственное лицо - менеджер;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;
- степень детализации информации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким;
- желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр ответственности, для которого данные затраты являются прямыми;
- поскольку деление предприятия на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Центры ответственности можно классифицировать по следующим признакам:

- функции, выполняемые центром ответственности;
- объем полномочий и ответственности.

По сравнению с другими сферами нефтегазодобывающая промышленность имеет свойственные себе особенности производственного процесса. Эти особенности и их влияния на учет приведены во второй Главе работы. С этой точки зрения считается необходимым отметить некоторые из них, которые имеют существенное влияние на процесс организации предлагаемой системы учета и контроля по центрам ответственности.

Во-первых, во взаимодополняющих друг друга технологических оборудованьях в одно и то же время происходят различные взаимосвязанные процессы (добыча, первичная транспортировка нефти, фракция газа и прочее). Вместе с этим, эти процессы состоят из нескольких этапов, они создают условия для разделения центров ответственности и центров затрат в учете.

Во-вторых, из-за того, что материальные затраты и затраты на энергию занимают важную часть в себестоимости нефте- и газодобычи, является необходимым организовать оперативный контроль над их уровнем.

В-третьих, основу производственной технологии нефтегазодобычи составляет технологическое регулирование, выполняющее функции нормирования потребления материальных запасов, что соответственно составляет основу нормативной базы планирования и учета. Но следует отметить, что в исследуемом производстве сэкономливать потребление материальных запасов учитывая технологическое регулирование в этой сфере, является неприемлемым, потому что, это приводит к нарушению установленных условий и снижению качества продукции.

В нефтегазодобывающих предприятиях основное производство организуется в зависимости от вида производства и применяемой технологии.

Вспомогательное производство организовывается учитывая особенности производственной деятельности и специализируется в зависимости от видов оказываемых услуг. В это время, подразделяясь в следующих направлениях: цех подземного и капитального ремонта скважин; прокатно-ремонтный цех эксплуатационного оборудования; прокатно-ремонтный цех электрических оборудования; автотранспортный цех; цех автоматизации производства и т.д. действуют самостоятельно.

Организация всестороннего обслуживания управленческого аппарата создает условия для полного претворения в жизнь комплекса внутрипроизводственных отношений. Служба управления, включая бухгалтерию, состоит из управленческих подразделений.

В нефте- и газодобывающих предприятиях эффективность учета затрат по центрам ответственности и их контроля в первую очередь определяется установлением эффективных (рациональных) норм потребления материальных запасов.

В нефте- и газодобывающих предприятиях нормирование затрат по сырьевым материалам, полуфабрикатам собственного производства и другим материальным ресурсам играет важную роль из-за высокой материалоемкости предприятий такого рода. Здесь, объем затрат на сырьевые материалы и полуфабрикаты непосредственно зависит от качественных особенностей ресурсов, метода их производства, организации производства и технологического процесса, а также от уровня их регулирования. [54, стр. 77]

К нормирующимся по количественному объему материальным ресурсам относятся сырьевые материалы и полуфабрикаты собственного производства, все виды энергии и топлива необходимых для

технологического потребления, все виды вспомогательных ресурсов производственного назначения и др.

Основная цель нормирования материальных ресурсов заключается в разработке научно обоснованных норм их потребления. Нормы расходов материальных ресурсов должны быть экономически и технически обоснованы, и отражать передовой опыт и современный уровень организации производства и технологий.

Считается целесообразным вести учет нормирования и отклонений от норм производственных затрат по центрам ответственности. К сожалению, из-за методических трудностей и сложности технологического выполнения в общеэкономической и отраслевой литературе очень мало внимания уделяется вопросам организации нормативного метода учета центров ответственности в нефтегазодобывающих предприятиях.

В ходе проводимого исследования анализируемого производства, принимая во внимание особенности и внося определенные поправки, были определены возможности использования элементов нормативного метода учета расходов. Вследствие этого, управленческим предметом были приняты не отклонения, а всевозможные причины их образования, особенно нарушение технологических правил и т.д.

Причина отклонений, определение и фиксация виновных не решаются автоматически применением нормативного метода учета затрат. Прежде всего, для его функционирования нужно разработать устойчивый механизм. Для этого следует решить ряд задач: *в первую очередь*, определить в каких сферах и в каких случаях возникают отклонения; *во-вторых*, разработать документации, отражающих эти отклонения, или отражение этих отклонений в имеющихся соответственных документах предприятия; *в-третьих*, разработать классификацию всевозможных отклонений и виновников, а также разработать мероприятия по их устранению; *в-четвертых*, направить основное внимание на составление смет расходов для ведения контроля в

структурных подразделениях; *в-пятых*, рассмотреть механизацию и автоматизацию учетных работ в отдельных сферах.

Таким образом, приведенные условия для успешного функционирования нормативного метода учета затрат включают в себя следующие:

- определение функциональной ответственности каждого цеха и области по уровню производственных затрат и отдельным его элементам;
- анализ контроля, отклонений и распределения ответственности по оперативному и первичному учету;
- первичную документацию отклонений по материальным затратам;
- определение правил ведения анализа, контроля и учета отклонений, выявленных в ходе деятельности производства и нарушения установленных нормативов затрат на производство;
- правила формирования отклонений по всем видам затрат и их дальнейшего распределения.

Все перечисленные условия должны повысить реальность и оперативность определения причин отклонения и его виновных.

Эффективный контроль производственных затрат требует анализировать не только общий объем отклонений, но и влияние отдельных факторов. Особенно нужно отделить факторы, влияющие на управленческие решения.

Анализ деятельности нефте- и газодобывающих предприятий дает возможность выделить две группы факторов отклонений от нормативов в технологическом процессе.

Первую группу создают объективные факторы, не зависящие от деятельности основных структурных подразделений, и являющиеся

причиной возникновения отклонений различного рода в ходе деятельности производства. Эта группа включает в себя изменение качества и цены добываемой нефти.

Эти факторы, из-за влияния на повышение или понижение стоимости выпущенной продукции, считаются ожидаемыми.

Но существуют и другие факторы, имеющие непосредственную связь с возникновением отклонений. Их возникновение можно предупредить (спрогнозировать), умело используя элементы нормативного метода. Эти факторы, прежде всего, зависят от деятельности структурных подразделений. Среди них важную роль играют качество сырья и материалов, направляемых в производство нефти и газа, а также соблюдение в структурных подразделениях технологических правил.

Основу изучения факторов, влияющих на возникновение отклонений, составляет организация определения уровня отдельных элементов по производственным затратам и центрам ответственности.

Разработанная система центров ответственности позволяет получить следующие:

- срочно определить области частого возникновения отклонений затрат;
- определить причины низко эффективности и ответственности конкретного руководителя и должностного лица в этом;
- анализ причин возникших отклонений для принятия управленческих решений;
- изучение реальных и точных отклонений в материальных и трудовых затратах для устранения необоснованного повышения себестоимости продукции.

Таким образом, можно твердо сказать, что концепция учета затрат по центрам ответственности широко распространяется в наши дни.

3.2. Система учета затрат по методу Директ-костинга и калькуляция себестоимости нефти.

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня его информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования метода начисления.

Следует отметить, что в нефтегазодобывающей промышленности также основу учета производства составляет принцип учета фактических затрат.

Целью системы учета фактических затрат является последующая калькуляция себестоимости выпущенной в отчетном периоде продукции. Здесь затраты группируются по способу включения в себестоимость продукции на прямые и косвенные затраты. Прямые затраты калькулируются непосредственно по готовой продукции. Общая сумма косвенных затрат же распределяется соответственно по ранее выбранной базе и определенному коэффициенту между единицами готовой продукции.

При вычислении полной себестоимости одной из проблем, решение которой требуется, считается распределение косвенных затрат и выбор базы их распределения. Но из-за того, что при выпуске большого ассортимента продукции эта система является более трудоемкой и управленческие расходы сравнительно повышаются, в целом система становится менее эффективной. Система учета фактических затрат наряду с трудоемкостью также имеет ряд других значительных недостатков.

Распределение расходов по назначению не предусматривает зависимость от динамики объема производства. Так как, при увеличении объема производства ряд элементов затрат увеличивается и наоборот, при снижении объема производства уменьшается, другие же затраты остаются постоянными по отношению к изменению объема производства. Постоянный и переменный характер затрат считается вторичным критерием. В действительности же, в составе постоянных и переменных затрат встречаются прямые и косвенные затраты.

Другим недостатком системы считается направление его бухгалтерского учета не на процесс продажи, а на производственный процесс. В этой системе необоснованное включение в себестоимость затрат, не связанных с производством продукции, а не затрат производства, становится причиной повышения себестоимости.

Еще в начале XX в. данный метод начал подвергаться критике со стороны ученых-экономистов. Так, Г.Эмерсон затрагивал этот вопрос в своей книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы» [80, стр. 95]. В главе, касающейся учета себестоимости, автор подчеркивал медлительность учета при этой системе, а также ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости как следствие «смещения производственных затрат с привходящими (случайными) расходами, которые не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости». По мнению экономиста, основной недостаток «исторического» учета себестоимости состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь.

Другими недостатками учета себестоимости по фактическим затратам являются:

- ✓ неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя

известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;

- ✓ в отсутствие стандартов (норм), единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

- ✓ данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

- ✓ учет себестоимости по этому методу трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

Однако основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных потерях труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов.

В настоящее время в мире широко распространено использование маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета «Директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Суть системы «директ-костинг» состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списываются на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. Американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном. Начало практического применения «директ-костинг» в США связано с 1953 годом, когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода. [14, стр. 4]

На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы — Direct-Costing-System (система учета прямых затрат).

Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости они участвуют в расчетах. Калькуляция себестоимости по переменным издержкам — это такой метод учета затрат, при котором постоянные общепроизводственные расходы исключаются из издержек производства.

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции.

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалтеров. Его сторонники утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они в большей степени содействуют производству, чем участвуют в нем. Поэтому эти расходы не зависят от объема производства и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, делают вывод сторонники, постоянные затраты являются периодическими и их следует сразу списывать на реализацию без внесения в себестоимость продукции. Сторонники этой теории не утверждают, что постоянные расходы не важны. Они лишь подчеркивают, что различия в поведении постоянных и переменных издержек являются основными при принятии многих управленческих решений.

Оппоненты метода учета переменных затрат доказывают, что без постоянных издержек производство не сможет функционировать, а потому в оценке запасов должна участвовать и постоянная компонента производственных затрат. Таким образом, и переменные, и постоянные издержки должны рассматриваться как запасоёмкие.

Применение системы «директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделить на постоянную и переменную части.

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только применяемую в рассматриваемой сфере концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило, двухступенчатая), содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход — это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

Как уже отмечалось, Международные бухгалтерские стандарты не разрешают использовать систему «директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов. В чем же тогда состоит практическое значение этой системы?

Прежде всего ее использование позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно

обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги). Решить эту задачу можно, лишь используя систему «директ-костинг».

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Наконец, данная система позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат — лучше контролируемыми.

Систему учета «Директ-костинг» предприятие имеет возможность организовать в соответствии с выбранной учетной политикой. Применяемый план счетов бухгалтерского учета позволяет применять несколько схем учета затрат на производство.

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный.

Традиционный вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. При этом варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26

«Общехозяйственные расходы», потери от брака — со счета 28 «Брак в производстве».

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Готовая продукция» или 46 «Продажи».

Следует обратить внимание на то, что сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По окончании месяца выявившаяся на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в дебет счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В результате на счете 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» формируется информация о выпущенной из производства продукции, сданных работах и оказанных услугах в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

Следующий вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные и постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Прямые переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов — на счете 43 «Коммерческие расходы». В организациях, имеющих незначительный объем сбытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 43 «Коммерческие расходы» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Готовая продукция» или 46 «Продажи».

Постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 43 «Коммерческие расходы», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 46 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 43 «Коммерческие расходы».

При планировании производственной деятельности часто используют анализ «затраты — объем — прибыль». Если определен объем производства, то благодаря этому анализу можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы предприятие могло получить определенную величину прибыли, как балансовую, так и чистую. При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров.

Анализ «затраты — объем — прибыль» — это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, объема производства, выручки (дохода), и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля. Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой

деятельности; что позволяет менеджеру использовать результаты анализа по данной модели для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» — один из самых мощных инструментов, имеющихся в распоряжении менеджеров. Он помогает им понять взаимоотношения между ценой изделия, объемом или уровнем производства, прямыми затратами на единицу продукции, общей суммой постоянных затрат, смешанными затратами и прибылью. Он является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений. Эти решения касаются вопросов определения ассортимента выпускаемых изделий, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д. Благодаря такому широкому спектру применения анализ «затраты — объем — прибыль», несомненно, является лучшим средством управления, чтобы добиться максимально возможной в данных условиях прибыли организации.

Анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит маржинальной прибыли. Очевидно, что добиться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинальной прибыли. Достичь этого возможно разными способами: снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации; увеличить постоянные затраты и увеличить объем; пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции. [14, стр. 76]

Величина маржинальной прибыли в расчете на единицу продукции также оказывает существенное влияние на выбор модели поведения фирмы на рынке.

Одним словом, в использовании маржинальной прибыли заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходом предприятий.

Анализ «затраты — объем — прибыль» часто называют анализом величин в критической точке. Под критической точкой понимается та точка объема продаж, в которой затраты равны выручке от реализации всей продукции.

Цель анализа величин в критической точке состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Таким образом, критической является точка, с которой организация начинает зарабатывать прибыль. Эту точку называют также «мертвой», или точкой безубыточности, или точкой равновесия. В литературе часто можно встретить обозначение этой точки как точки рентабельности.

Маржинальный доход лежит в основе управленческих решений, связанных с сокращением производства (продукции). В пределах краткосрочного периода, если продукт приносит дохода больше, чем его переменные расходы, он вносит вклад в общую прибыль. Эта информация поступает мгновенно, если используется маржинальный подход. При традиционном подходе трудно получить релевантную информацию, но менеджер может быть введен в заблуждение себестоимостью единицы продукции, которая несет в себе элемент постоянных расходов.

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности, как всего производства, так и отдельных изделий. Чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Деление издержек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в

частности для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Проведенный анализ организации действующего бухгалтерского учета на нефти-газодобывающих предприятиях показывает, что существует ряд недостатков, отрицательно влияющих на управление производственных затрат. Это в первую очередь объясняется сконцентрированием персонала учета непосредственно в центральной бухгалтерии. Отсутствие сотрудника учета в производственных подразделениях не позволяет получить информацию об использовании материальных запасов на всех стадиях производственного цикла.

Рекомендуется в исследуемой сфере разработать индивидуальный план счетов. В МСФО стандартные наименования счетов бухгалтерского учета не предусмотрены и отпущаются на решение самих предприятий, а Новый План счетов, разработанный Минфином АР, носит не обязательный, а рекомендательный характер. Следует организовать учет основных операций на счетах управленческой бухгалтерии таким образом, чтобы можно было проследить процесс заготовки материальных ценностей, их содержание, потребление в ходе производства, продажа продукции и процесс списания.

При разработке индивидуального плана счетов для эффективной деятельности управленческой бухгалтерии (бухгалтерия для целей управленческого учета) следует держать во внимании ряд предложений:

1. Определить основные направления управленческой бухгалтерии;
2. Для анализа затрат, результатов учета и альтернативных проблем внедрить широкое использование средств ЭВМ.

Итак, как в отечественном опыте (учет фактических затрат), так и в международном опыте (учет переменных затрат) система управленческого учета имеет свои недостатки и свои преимущества. По нашему мнению, главной задачей является устранение недостатков внедрения этой системы и максимально воспользоваться преимуществами.

В целях совершенствования управления предприятием, повышении рентабельности и ликвидации потерь в исследуемом Производственном Объединении Нефти и Газодобычи считается целесообразным применить систему «Директ-костинга».

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Переход к рыночной модели экономики вызывает изменения и в системе учета. В данной работе исследованы актуальные вопросы теории и практики управленческого учета на предприятиях газовой промышленности.

Предмет деятельности нефтедобывающих предприятий (добыча нефти) обуславливает наличие проблем, свойственных только предприятиям добывающих отраслей. В настоящее время нефтедобывающие предприятия находятся в положении, когда лучшие нефтяные месторождения истощены и имеют высокую себестоимость добычи. Функционирование предприятий в таких условиях требует использования новых подходов к управлению, способствующих увеличению результативности производственной деятельности. В связи с этим актуальным является повышение достоверности, оперативности, усиление контроля за снижением себестоимости выхода продукции и принятие своевременных, правильных и эффективных оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Сложившаяся практика учета затрат на предприятиях нефтедобычи не создает достаточных условий для принятия обоснованных управленческих решений, способствующих оптимизировать производственную деятельность предприятия, и требует внесения качественных изменений в организацию учета затрат. Формирование и внедрение системы управленческого учета в отрасли позволит формировать информационное пространство внутреннего контроля за использованием ресурсов, проводить анализ затрат с целью выявления резервов повышения эффективности производства и дальнейшего развития отрасли.

Результаты проведенного диссертационного исследования позволяют сделать изложенные ниже выводы и предложения.

1. В результате исследования практики организации управленческого учета выявлено, что на разработку методологии учета затрат и выхода продукции

на предприятиях нефтедобычи влияет ряд организационно-технологических особенностей производства: удаленность предмета труда (залежи нефти) от рабочего; непрерывность технологического процесса; наличие в технологическом процессе ряда четко выраженных последовательных стадий; отсутствие полуфабрикатов и незавершенного производства; высокая фондоемкость производства; относительно узкая номенклатура выпускаемой продукции (нефть и газ); различное качество выхода продукции из недр земли; зависимость показателей работы нефтедобывающих предприятий от природных и горно-геологических условий; организационная структура предприятия. Перечисленные особенности нефтедобывающего производства определяют порядок документального оформления, выбор объекта учета и калькулирования, построение аналитического учета и группировки расходов, организацию процесса бюджетирования и контроля затрат, а также порядок формирования внутренней отчетности.

2. На сегодняшний момент в отечественной экономической литературе понятия «производственный учет», «управленческий учет», «бухгалтерский учет» и их взаимосвязь трактуются неоднозначно. Часто они рассматриваются как синонимы. Не проводится определенного разграничения между ними. Мы придерживаемся той позиции, что управленческий учет является наиболее емкой системой, а производственный учет является достаточно важной его составляющей. Более того, информация, получаемая в управленческом учете, для большей рациональности, должна быть использована для бухгалтерского и налогового учета.

4. Исследование показало, что в экономической литературе затраты на производство классифицируются по многим признакам. При этом, отсутствуют единая концепция классификации затрат, единообразие в понимании затрат по различным признакам. Поэтому было предложено классифицировать затраты по двум укрупненным направлениям: классификация затрат для определения себестоимости продукции, оценки

запасов и исчисления прибыли, позволяющая использовать информацию для целей управленческого, бухгалтерского и налогового учета, и классификация затрат для управленческих решений и осуществления процесса контроля и регулирования, предназначенная исключительно для нужд управления.

5. Достоверное исчисление фактической себестоимости продукции в значительной степени зависит от применяемой номенклатуры калькуляционных статей затрат. Исследование их в нефтедобывающих производствах показывает, что они обосновываются отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа. В нефтедобывающей промышленности выделен ряд по сравнению с типовой номенклатурой специфических калькуляционных статей: «Расходы на энергию по извлечению нефти»; «Расходы по искусственному воздействию на пласт»; «Амортизация скважин»; «Расходы по сбору и транспортировке нефти и газа»; «Расходы по технологической подготовке нефти»; «Налог на добычу полезных ископаемых».

Анализ действующей на практике номенклатуры калькуляционных статей затрат на производство позволили нам внести предложения по совершенствованию их состава.

6. Для правильной организации управленческого учета затрат на производство и выхода продукции большое значение имеет научно обоснованная классификация по местам возникновения затрат, центрам возникновения затрат и центрам ответственности. В работе обосновано выделены места возникновения затрат, центры возникновения затрат и центры ответственности применительно к исследуемой отрасли. В качестве мест возникновения затрат выделены подразделения предприятия (цеха, производства, бригады), где осуществляются расходы и происходит планирование, учет и контроль затрат. Центрами возникновения затрат могут быть скважины, установки по подготовке нефти и газа и другое технологическое оборудование. Центром ответственности является сфера,

участок деятельности, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), несущий ответственность за результаты принимаемых решений в рамках возложенных на него полномочий. В целях организации учета по центрам ответственности предлагается все подразделения нефтегазодобывающего предприятия разделить на основные (производственные, материальные, управленческие) и вспомогательные (обслуживающие и общепромысловые) центры ответственности.

7. В процессе деятельности предприятий газовой отрасли возникают большие трудности и условности при распределении затрат между продуктами, а потому, управленческий учет должен быть организован в зависимости от производственной структуры предприятия, которая обеспечивает специализацию всех его подразделений. Предложены варианты и разработана форма расчета и распределения косвенных расходов по видам продукции.

8. Рассмотрев существующую практику калькулирования себестоимости продукции на предприятиях исследуемой отрасли, рекомендуется обострить внимание на необходимость совершенствования действующего принципа распределения затрат и определения фактической себестоимости нефти и попутного газа. В связи с этим в работе предлагается формировать фактическую себестоимость добытой нефти путем прямого отнесения на нее, в том числе расходов на оплату труда производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды, амортизации скважин, расходов на подготовку и освоение производства, а также расходов на содержание и эксплуатацию скважин и оборудования в части ремонта электропогружных установок. В фактическую себестоимость попутного газа включать расходы непосредственно связанные со сбором, транспортировкой и подготовкой газа. Такой дифференцированный подход формирования основной и попутной продукции позволит повысить достоверность информации о фактической себестоимости нефти и газа.

9. Также в нашей работе был анализирован используемый метод учета исчисления полной фактической себестоимости единицы продукции. Были изложены недостатки учета фактических затрат, и его неприемлемость в условиях рыночной экономики. В ходе решения этой задачи было предложено введение системы «Директ-костинга». Рекомендация обосновывается приведенными фактами, научно обоснованными мнениями ученых-экономистов.

Практическая реализация предложений и рекомендаций, вытекающих из результатов исследования, будет, на наш взгляд, способствовать совершенствованию формирования управленческого учета на предприятиях нефтегазодобычи.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гасымов С.М. «Проблемы организации и направления применения управленческого учета», г. Баку, 2004 год.
2. Новый План счетов бухгалтерского учёта.
3. Байрамов З.З. «Направления приближения информационной системы бухгалтерского учета к требованиям рыночных отношений, 2003 год.
4. Керимов В.Э. «Бухгалтерский управленческий учет», издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 7-е изд., 2014 год.
5. Аббасов Г.А. «Бухгалтерский учет затрат производства продукции», финансы и учет, 1998 год.
6. Аббасов Г.А. «Проблемы организации управленческого учета при современных рыночных отношениях», финансы и учет, 2006 год.
7. Фостер Дж., Хорнгрен И. Т., Датор Ш. «Управленческий учет» – г. Санкт Петербург, Издательство СПИТЕР, 2007 год.
8. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. «Бухгалтерский учет», Г. Москва, Финансы и статистика, 2007 год.
9. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, 2000 год.
10. Карпова Т. П. «Управленческий учет: Учебник для вузов», 2008 год.
11. Кязимов К. Г., Гусев В. Е. «Основы газового хозяйства», 2010 год.
12. Гайдене З.С. «Американская учетная ассоциация», 2008 год.
13. Давыдович И.Е. «Организация учета производственных затрат», Бух.учет, 2010 год.
14. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Елифанов А.А. «Организация управленческого учета по системе директ-костинг», г. Москва, 2012 год.
15. «Бухгалтерский учет в условиях перестройки управления экономикой»: Под ред. Н.В. Панталеева, Финансы и статистика, 2005 год.

16. Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет», 2011 год.
17. Бабарыкин С.В. «Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании» Бух.учет, 2007 год.
18. Аббасов Г.А. «Возможности применения и организации управленческого учета в Азербайджане», экономика и аудит, 2007 год.
19. Сатубалдин С.С. «Управленческий учет в промышленных фирмах в США», Бух.учет, третье издание, 2012 год.
20. МСФО 2 «Запасы», со внесенными поправками 2009 года.
21. Палий В.Ф. «Основы калькулирования», г. Москва, Финансы и статистика, 2006 год.
22. Новодворский В.Д. «Бухгалтерский учет производственных ресурсов», г. Москва, Финансы и статистика, 2004 год.
23. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, г. Баку, 1995 год.
24. Закон Азербайджанской Республики от 29 июня 2004 года №716-III "О бухгалтерском учете".
25. Орлов П.А. «Ускоренная амортизация», 1990 год.
26. «Инструкция по планированию, учету и калькуляции себестоимости нефтегазодобычи», 1997 год.
27. Бобрицкий Н.В., Юфин Б.А. «Основы нефтяной и газовой промышленности», 1999 год.
28. Гаррисон Р. «Управленческий учет – перспектива», Контроллинг, 1995 год.
29. Грязнова А.Г., Бернгольц С.Б. «Как укрепить финансы предприятий и банков», Финансовая журнал, 2002 год.
30. Палий В. Ф. «Организация управленческого учета», издание Бератор-Пресс, 2003 год.
31. Гаррисон Р. «Управленческий учет – перспектива», Контроллинг, 2002 год.

32. Шеремет А.Д. «Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему», Бух.учет N1, 1999 год.
33. Чумаченко Н.Г. «Статистико-математические методы анализа в управлении производством США», статистика, 1973 год.
34. Н. Чумаченко, Т. Сафронова «Учет и анализ в промышленном производстве США», финансы, 1983 год.
35. Ришар Ж. «Бухгалтерский учет: Теория и практика», финансы и статистика, 2008 год.
36. Чангли Д.Ф., Химатулин Д.И. «Об управлении производственными затратами на предприятии», 2009 год.
37. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. «Принципы бухгалтерского учета», г. Москва, Финансы и статистика, 1998 год.
38. Трудовой кодекс Азербайджанской Республики от 1 февраля 1999 года.
39. Закон о предпринимательской деятельности» Азербайджанской Республики от 6 февраля 1996 года.
40. С. Струкова «Учет и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях», г. Калинин, 1998 год.
41. Чумаченко Н.О. «О внедрении управленческого учета», бух.учет, 2003 год.
42. Широбоков В.Г., Костева Н.Н. «Проблемы становления и развития управленческого учета», бух.учет, 2007 год.
43. Попова, Л.В., В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова «Управленческий учёт и анализ с практическими примерами», 2008 год.
44. Букалов А.В. «Принципы построения системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости в нефтедобывающих предприятиях» Аудит и финансовый анализ, 2009 год,
45. Друри К. «Учет затрат методом стандарт-кост», 1998 год
46. Букалов А.В. «Управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости в нефтяной компании», г. Москва, 2007 год.

47. «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции», утвержденное постановлением № 111 Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 16 августа 1996-го года.

48. Юдина Л.Н. «Управленческий учёт и контроллинг», финансовый менеджмент, 2005 год.

49. Хоружий Л.И. «Управленческий учет затрат», Аудиторские ведомости, 2005 год.

50. Николаева С.А. «Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг», 1999 год.

51. Шишкова Т.В. «Управленческий учет», 2004 год.

52. Керимов В.Э., Петрище Ф.А, Селиванов П.В., Керимов Э.Э. «Методы управления затратами и качеством продукции», Издательско-Книготорговый центр «Маркетинг», 2007 год.

53. Асеева С.А. «Учет затрат и трансфертные цены», Бух.учет, Г. Москва, 1996 год.

54. Гасымов С.М. «Системы организации управленческого учета», финансы и учет, 1999 год.

55. <http://www.socar.az/socar/az/company/organization/azneft-production-union>