

## 2.11. СОВРЕМЕННЫЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В РОССИЙСКОЙ НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Халикова Э.А., к.э.н., старший преподаватель  
кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»

*Уфимский государственный нефтяной  
технический университет*

Данная статья посвящена вопросам организации современного управленческого учета затрат на предприятиях нефтеперерабатывающей промышленности, выявлены недостатки практического использования «котлового» метода учета затрат. Ключевой момент исследования автора статьи – это рассмотрение методов распределения затрат в комплексных производствах и их влияние на формирование себестоимости готовых нефтепродуктов.

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.

Нефтепереработка в Российской Федерации существенно отстает не только по объему и глубине переработки нефти, но и по превращению ее в моторные виды топлива.

В настоящее время из-за низкой глубины переработки нефти доля автомобильных бензинов в структуре выпуска нефтепродуктов российских нефтеперерабатывающих заводов (НПЗ) составляет менее 25%, поэтому предприятия вынуждены вторично перерабатывать в большом количестве побочные продукты, которые остаются менее востребованными отечественными потребителями. Потребление этих продуктов внутри страны составляет менее 50% от объема выпуска.

Для увеличения мощностей и структурно-технологического совершенствования российских нефтеперерабатывающих заводов необходимы значительные инвестиции. Инвестиции в нефтепереработку ниже, чем в нефтедобычу, объемы переработки растут значительно медленнее добычи. При этом российские нефтяные компании не заинтересованы в развитии нефтепереработки. Это связано с высокими инвестиционными рисками, низким качеством отечественных нефтепродуктов (автобензин и дизтопливо) и высокими транспортными расходами. Экспортные ресурсы других видов нефтепродуктов (прямогонный бензин) сокращаются из-за опережающего роста внутреннего спроса.

Существенным фактором, который мог бы повлиять на приток инвестиций в российские нефтеперерабатывающие компании, может стать формирование внутреннего рынка качественных нефтепродуктов, имеющего соответствующий спрос. Сейчас более 60% автомобилей РФ не соответствуют европейским нормам, еще 30% соответствуют нормам Евро-2. А вот к стандартам Евро-3 и Евро-4 подходят всего 10% автомобилей. Следует заметить, что в последние годы количество таких машин стало расти намного быстрее, в

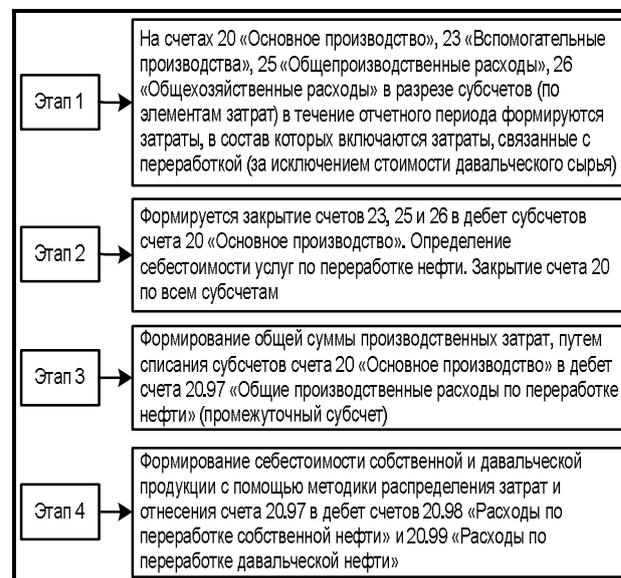
связи с наращиванием производства иномарок, собираемых в РФ. По оценкам специалистов, полностью переход на Евро-4 может занять до 12 лет и потребует не менее 30 млрд. долл. дополнительных инвестиций в модернизацию российской нефтепереработки.

Таким образом, с целью дальнейшего развития отрасли и повышения инвестиционной привлекательности предприятий нефтеперерабатывающей промышленности возникает необходимость в достоверном информационном обеспечении о затратах на производство продуктов, получаемых в результате переработки.

Как известно нефтеперерабатывающее производство относится к комплексному, где в результате единого технологического процесса одновременно или с определенным разрывом во времени получают несколько разных по физическим и химическим свойствам, агрегатному состоянию и различным по уровню своей потребительной стоимости продуктов. Эти продукты принято классифицировать на основной и побочный продукты. Так, в результате переработки обессоленной нефти на установке получают основные продукты – авиационные, автомобильные и прямогонные бензины, топливо для реактивных двигателей (авиационный керосин), керосин осветительный, бензины – растворители, дизельное и печное топливо как наиболее важные и ценные нефтепродукты, и побочные продукты – мазут, гудрон, вакуумный газойль, газ.

Так как на практике в большинстве случаев используется давальческая схема переработки нефти, то для НПЗ необходимо знать информацию о производственных затратах на переработку нефти. В связи с этим используется упрощенный метод учета затрат, так называемый «котловой» способ учета затрат.

Процедура учета затрат на производство продукции при использовании «котлового» способа в нефтепереработке представлена на рис. 1.



**Рис. 1. Процедура учета затрат на производство продукции при использовании «котлового» способа в нефтепереработке на примере НПЗ**

«Котловой» способ учета затрат заключается в следующем:

- в течение отчетного периода накапливаются фактические затраты по переработке сырья;

- в конце отчетного периода осуществляется распределение затрат по переработке сырья, составляется ведомость распределения затрат по переработке давальческого сырья, в которой себестоимость списывается пропорционально полученным продуктам с использованием понижающих коэффициентов для побочной продукции.

На НПЗ использование «котлового» способа оправдано в связи с большой трудоемкостью операций учета фактических затрат и их отнесением на всю номенклатуру выпускаемой продукции и полуфабрикатов, так как ассортимент выпускаемой продукции составляет более сотни наименований.

Затраты на переработку сырья в целом по заводу делятся между собственными и давальческими нефтепродуктами пропорционально натуральному выходу (в тоннах).

Полная себестоимость давальческих нефтепродуктов определяется путем суммирования следующих видов затрат:

- затрат по переработке, приходящихся на давальческое сырье;
- затрат на присадки, использованные на выпуск давальческих масел;
- затрат на покупное сырье, использованное для выпуска давальческих нефтепродуктов;
- затрат на покупные или собственные нефтепродукты, использовавшиеся для выработки давальческих нефтепродуктов (в том числе при вовлечении в смешение).

Полная себестоимость по видам и маркам давальческих нефтепродуктов определяется путем деления суммарной полной себестоимости давальческих нефтепродуктов пропорционально приведенным тоннам.

Общая сумма затрат за минусом стоимости израсходованного собственного сырья, приходящаяся на себестоимость услуг по переработке давальческой нефти распределяется по ведомости определения услуг в разрезе предъявленных давальцам счетов-фактур. В конце отчетного периода себестоимость услуг по переработке нефти списывается на себестоимость продаж, то есть в дебет счета 90.20 «Себестоимость продаж».

Учитывая организационно-технологические особенности комплексных производств, когда затраты технологического процесса по отношению к отдельному продукту считаются косвенными и возникает сложность распределения общих производственных затрат между получаемыми продуктами, а также с целью обеспечения информации о себестоимости полуфабрикатов, так как получение товарного нефтепродукта связано со смешением полуфабрикатов, в практической деятельности НПЗ используется отраслевая методика.

На практике распределение общих технологических затрат между основными и побочными продуктами обычно осуществляется на основании методических рекомендаций, указанных в инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Министерства топлива и энергетики РФ №371 от 17 ноября 1998 г.

Согласно п. 3.4 Инструкции попутные нефтепродукты в зависимости от качества и характера их использования оцениваются:

- в долях от оптовой цены базисной нефти (средняя цена нефти с учетом акциза и затрат на транспортировку);
- в долях от оптовой цены реализации (без налогов) [1].

Попутные продукты нефтепереработки в зависимости от качества и направления использования подразделяются на две группы.

К первой группе относятся следующие продукты:

- вакуумный газойль;
- дистиллятные масляные фракции;
- котельное топливо (мазут);
- полугудрон и гудрон.

Эти продукты оцениваются с коэффициентом не ниже 0,4 от оптовой цены базисной нефти.

Все остальные продукты относятся ко второй группе и оцениваются по коэффициентам от цены реализации (без налогов)

Коэффициенты распределения затрат между основной продукцией и двумя группами попутной продукции определяются самостоятельно нефтяной компанией на основании соотношения сметы затрат на производство к сумме товарной продукции и приоритетом каждой из трех групп нефтепродуктов в уровне рентабельности [4].

Затраты между основными нефтепродуктами распределяются пропорционально коэффициентам, отражающим соотношение цен этих нефтепродуктов по методу приведенных тонн. На уровень коэффициента по каждому конкретному продукту оказывают влияние и другие факторы, например, уровень себестоимости и количество остатков, и т.д.

Также отраслевой инструкцией утверждены коэффициенты распределения затрат между основными и побочными нефтепродуктами.

Себестоимость одной тонны всех основных нефтепродуктов  $C_{осн}^{ед}$  определяется по формуле:

$$C_{осн}^{ед} = \frac{Z_{общ} - \sum_{i=1}^n O_i * C_i}{\sum_{j=1}^m O_j * K_j} * K_j, \quad (1)$$

где  $Z_{общ}$  – суммарные затраты на производство нефтепродуктов, руб.;

$O_i$  – объем производства  $i$ -го попутного нефтепродукта, т;

$C_i$  – оценка  $i$ -го попутного нефтепродукта, руб. за т;

$O_j$  – объем производства  $j$ -го основного нефтепродукта, т;

$K_j$  – коэффициент распределения затрат для  $j$ -го основного нефтепродукта (в долях единиц).

Результаты распределения общих затрат на производство продуктов первичной переработки нефти, применяемого в практической деятельности НПЗ представлены в табл. 1.

Изучив применяемый метод калькулирования себестоимости товарных нефтепродуктов, когда отсутствует учет затрат по установкам (центрам формирования затрат) и процессам смешения, одним из важных негативных моментов «котлового» способа является его низкая информативность. Т.е. данные бухгалтерского учета представляют собой информацию о том, во что обошлось предприятию производство всей выпущенной продукции.

Использование этого способа оправдано только для малых предприятий или для отраслей, где осуществляется выпуск однородной продукции, – так называемых монопродуктовых производств (например, в угледобывающей промышленности для калькулирования себестоимости угля или сланца на отдельных шахтах или разрезах) [6].

Таблица 1

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ МЕЖДУ ПОЛУЧАЕМОМИ НЕФТЕПРОДУКТАМИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОЭФФИЦИЕНТОВ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ**

Показатель	Ед. изм.	Получаемые нефтепродукты					
		Бензин прямой перегонки	Дизельное топливо	Вакуумный газойль	Гудрон	Мазут	Газ прямой перегонки
1. Количество произведенного продукта	Т	25,48	53,09	46,40	72,14	0,20	1,89
2. Коэффициент распределения	-	1	1	0,5	0,4	0,8	0,3
3. Общие затраты на технологический процесс	Руб.	145 000					
4. Оптовая цена нефти	Руб.	1 950					
5. Распределенные производственные затраты по продуктам	Руб.	13 644,19	28 428,96	45 240,00	56 269,20	312,00	1 105,65
6. Производственные затраты на 1 т продукта	Руб.	535,49	535,49	975	780	1560	585

Таблица 2

**МАТРИЦА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ДЕЙСТВИЙ**

Вопросы, решаемые в рамках управления затратами	Действие управленца (менеджера)
Общие вопросы	Планирование и формирование ассортимента выпускаемой продукции. Определение объема производства и продаж, при котором будут покрыты все затраты, а также ожидаемой суммы прибыли. планирование и оценка себестоимости выпускаемой продукции. Определение «вклада» каждой ассортиментной группы товаров в прибыль предприятия. Планирование и оценка рентабельности всего предприятия, структурных подразделений и направлений деятельности. Определение структуры выпуска продукции с учетом производственной мощности. Принятие решений по ценообразованию: • формирование цен на выпускаемую продукцию; • определение минимально возможной цены, при которой будут покрыты затраты предприятия
Частные вопросы	Отказ или принятие специального заказа при наличии свободных мощностей. Принятие решения о производстве собственными силами или покупке со стороны материалов и комплектующих изделий с целью улучшения использования мощностей. Принятие решения по выбору покупателя, добавлению клиента. Принятие решения о целесообразности дальнейшего выпуска продукции или закрытия производства нерентабельных продуктов. Принятие решения о замене оборудования (обновления действующей технологии и техники). Принятия решения по капиталовложениям

Необходимость в каком-либо аналитическом учете затрат в таких случаях просто не возникает. Себестоимость единицы продукции при котловом учете является результатом деления всей суммы накопленных за период затрат на объем выработанной продукции в натуральном измерении (на нефтеперерабатывающем предприятии – масса нефти).

Применение «котлового» способа учета затрат на предприятиях, выпускающих неоднородную продукцию, является нарушением методологии бухгалтерского учета, которое приводит к ряду негативных последствий.

- Во-первых, снижается достоверность финансовой отчетности организации, поскольку нарушается требование п. 34 ПБУ 4/99, согласно которому «В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету» [1].
- Во-вторых, снижается информативность данных управленческого учета о затратах, так как с помощью управления затратами возможны различные управленческие решения. В табл. 2 представлена матрица управленческих действий, реализуемые с помощью управления затратами.
- В-третьих, исключается возможность исполнения требований Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», согласно которому информация по сегментам должна обеспечивать заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценивать деятельность организации, перспективы развития, подверженность рискам и получению прибыли [3].
- В-четвертых, исключается возможность исполнения требований положения ПБУ 16/02 «Информация по прекра-

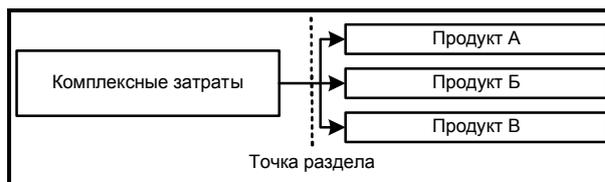
щаемой деятельности», что также не позволяет считать отчетность достоверной и полной [2].

Исходя из этого у современных предприятий нефтяной промышленности, имеющих комплексные производства одной из главных проблем в учете затрат является выбор метода распределения косвенных затрат между выпускаемыми нефтепродуктами.

Анализ зарубежной практики учета затрат в комплексных производствах показал, что продукты комплексного производства подразделяются на совместно производимые продукты и побочную продукцию. Исходя из этого, экономисты Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. предлагают свой подход к распределению комплексных затрат.

Чтобы сделать приемлемым распределение комплексных затрат, прежде всего нужно определить точку разделения (или раздела), то есть «точку в технологическом процессе, где совместные и побочные продукты становятся индивидуально идентифицированными» [8, с. 309].

Схематично определение точки раздела представлено на рис. 2.



**Рис. 2. Определение точки раздела комплексных затрат**

Себестоимость совместно производимой продукции рассчитывается следующим образом. Сначала собираются затраты, понесенные на производство целой партии продуктов до точки разделения, а затем полученная сумма распределяется между произведенными единицами продукции. После точки разделения, когда отдельные продукты уже могут быть идентифицированы, произведенные затраты прослеживаются более легко. Материальные, трудовые и накладные расходы, связанные с последующей обработкой комплексных продуктов, являются делимыми производственными затратами. Поэтому стоимость каждого совместно производимого продукта представляет собой отнесенную на него часть комплексных затрат плюс собственные производственные затраты, необходимые для доведения его до состояния готовности [5, с. 21].

Согласно теории глупы ученых Хорнгрена Ч., Фостера Дж., Датара Ш. побочная продукция должна оцениваться одним из двух методов:

- побочный продукт оценивается исходя из чистой рыночной стоимости и затраты производства до точки разделения распределяются между основным и побочным продуктами;
- комплексные затраты не распределяются на основной и побочный продукт до точки разделения. Побочный продукт оценивается по затратам на их производство после точки разделения и распределенными управленческими и коммерческими расходами.

Согласно первому методу на побочные продукты относятся прогнозируемая или чистая стоимость их реализации, или чистая рыночная стоимость. Эта сумма вычитается из себестоимости основной продукции, произведенной в том же отчетном периоде, что и побочная продукция. Данный метод «исключает влияние временного лага между производством и продажей». Запасы побочной продукции учитываются по оценочной чистой реализованной стоимости (плюс делимые затраты), если они есть» [8, с. 325].

В основе рассматриваемого метода лежит теоретическое допущение соответствия, заключающегося в том, что «расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат (а не выплата денег), связанных с получением доходов, которые, в свою очередь, должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг» [8, с. 47].

Кроме указанного недостатка в теоретической области, применяя данный метод на практике можно столкнуться со сложностями. Организация не может быть уверена в стабильности рынка, как в отношении цен, так и спроса на побочный продукт. От стабильности или реализованной стоимости побочных продуктов зависит целесообразность отнесения указанной стоимости на побочные продукты до их фактической продажи. Поскольку данный метод использует прогнозные показатели, то может образоваться разница между фактической и оценочной стоимостью. Если рыночная стоимость относительно стабильна, эта разница будет небольшой, и необходимости в корректировке стоимости побочных продуктов или дохода предыдущего периода не возникает. Полученные отклонения можно отразить как доход или потери от продаж побочных продуктов. Если различие существенное, то целесообразно более точно классифицировать продукт как основной, а не побочный.

Оценивается побочная продукция в зависимости от качества и характера использования – по цене реализации или в долях от нее, по стоимости возможного

использования, по стоимости сырья, введенного в технологический процесс и т.п.

Согласно второму методу комплексные затраты не распределяются на производство побочного продукта. Все материальные и добавленные в процессе производства затраты до точки разделения относятся на основной продукт. Основанием для применения этого упрощенного метода является намерение организации производить именно основные продукты, а не побочные. Побочные продукты оцениваются только по затратам на их производство после точки разделения и распределенным управленческим и коммерческим расходам. Поэтому запасы побочных продуктов на конец периода оцениваются по нулевой стоимости. Учет побочных продуктов ведется в количественных показателях.

Современное состояние управления затратами требует применение новых способов распределения затрат на предприятиях нефтепереработки, основанных на рыночных подходах к оценке побочных продуктов, получаемых в результате комплексной переработке сырья.

Таким образом, в экономической литературе широко известны следующие современные методы распределения затрат в комплексных производствах:

- метод реализационной стоимости в точке раздела;
- метод ожидаемой чистой реализационной стоимости;
- метод фиксированного процента валовой прибыли;
- метод использования физически измеримых (натуральных) показателей.

Метод реализационной стоимости в точке раздела заключается в следующем. В этом методе выделен критерий полученной выгоды при распределении комплексных затрат. Затраты распределяются по продуктам пропорционально их потенциальной выручке. Ключевыми условиями применения этого метода являются рыночный спрос и продажные цены для всей продукции, которая выпускается в точке раздела. На предприятии нефтепереработки в точке раздела может не быть рыночной цены хотя бы для одного из продуктов, рыночные цены могут возникнуть лишь после дополнительной обработки, которая осуществляется после точки раздела.

Ниже представленная табл. 3, которая иллюстрирует использование распределение затрат НПЗ методом реализационной стоимости в точке раздела.

Достоинства метода реализационной стоимости в точке раздела заключаются в следующем:

- отсутствует необходимость в определении последовательности операций дальнейшей обработки;
- наличие понятного общего знаменателя, применяемого при расчете удельных весов факторов;
- простота расчетов.

При использовании метода ожидаемой чистой реализационной стоимости затраты комплексных производств распределяются на продукцию на основе ожидаемой чистой реализационной стоимости всей произведенной за учетный период продукции. Метод ожидания часто применяется с упрощенными допущениями. Например, если продажная цена продукции комплексного производства часто изменяется, то в течение учетного периода может применяться стандартный набор продажных цен. Данный метод более сложен, чем метод реализационной стоимости в точке раздела в связи с тем, что требуются знания о последовательных шагах процесса доработки.

Таблица 3

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ МЕЖДУ ПОЛУЧАЕМЫМИ НЕФТЕПРОДУКТАМИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДА РЕАЛИЗАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ В ТОЧКЕ РАЗДЕЛА**

Показатель	Ед. изм.	Порядок расчета	Получаемые нефтепродукты						Итого
			Бензин прямой перегонки	Дизельное топливо	Вакуумный газойль	Гудрон	Мазут	Газ прямой перегонки	
1. Количество произведенного продукта	Т	-	25,48	53,09	46,40	72,14	0,20	1,89	199,2
2. Оптовая цена за 1 т продукта	Руб.	-	2 000	1 500	800	500	600	700	-
3. Объем валовой продукции в точке раздела	Руб.	Стр.1 * Стр.2	50 960	79 635	37 120	36 070	120	1 323	205 228
4. Удельный вес нефтепродукта в общем объеме валовой продукции	Доли	Стр.3 / Итого стр.3	0,2483	0,388	0,1809	0,175	0,0006	0,0064	1
5. Общие затраты на технологический процесс	Руб.		145 000						
6. Распределенные производственные затраты по продуктам	Руб.	Стр.4 / Стр.5	36 003,5	56260	26230,5	25491	87	928	145000
7. Производственные затраты на 1 т продукта	Руб.	Стр.6 / Стр.1	1413,01	1059,71	565,31	353,4	435	491,01	-

Таблица 4

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ КОМПЛЕКСНОГО ПРОИЗВОДСТВА МЕЖДУ ПОЛУЧАЕМЫМИ НЕФТЕПРОДУКТАМИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДА ОЖИДАЕМОЙ ЧИСТОЙ РЕАЛИЗАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ**

Показатель	Ед. изм.	Порядок расчета	Получаемые нефтепродукты						Итого
			Фракция 100	Гидроочищенное дизельное топливо	Вакуумный газойль (тяжелый)	Асфальт	Топочный мазут	Газовый конденсат	
1. Количество полученного продукта для реализации	Т	Исходные данные	20,19	50,6	40,54	53,77	0,19	1,39	166,68
2. Оптовая цена за 1 т продукта	Руб.	Исходные данные	2 890	2 215	991	1 203	615	1850	-
3. Ожидаемая конечная выручка от реализации продукции	Руб.	Стр.1 * Стр.2	58 349,1	112 079	40 175,14	64 685,31	116,85	2 571,5	277 976,9
4. Дополнительно производственные затраты, связанные с выпуском товарной продукции	Руб.	Исходные данные	39 820	35 680	23 820	22 845	80	1 850	124 095
5. Ожидаемая чистая выручка	Руб.	Стр.3 - Стр.4	18 529,1	76 399	16 355,14	41 840,31	36,85	721,5	153 881,9
6. Удельный вес продукта в общей чистой выручке	Доли	Стр.5 / Итого стр.5	0,07	0,52	0,11	0,29	0,0004	0,01	1
7. Общие затраты на технологический процесс	Руб.	Исходные данные	145 000						
6. Распределенные производственные затраты по продуктам	Руб.	Стр.7 * Стр.6	10 150	75 400	15 950	42 050	58	1450	145 000
7. Производственные затраты на 1 т продукта	Руб.	(Стр.7 + Стр.4) / Стр.1	2 474,988	2 195,26	981,006	1 206,9	726,32	2 374,10	-

Таблица 5

**РЕЗУЛЬТАТЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ МЕЖДУ ПОЛУЧАЕМЫМИ ПРОДУКТАМИ С ПОМОЩЬЮ МЕТОДА ФИКСИРОВАННОГО ПРОЦЕНТА ВАЛОВОЙ ПРИБЫЛИ**

Показатель	Ед. изм.	Порядок расчета	Получаемые нефтепродукты						Итого
			Фракция 100	Гидроочищенное дизельное топливо	Вакуумный газойль (тяжелый)	Асфальт	Топочный мазут	Газовый конденсат	
<b>Этап 1</b>									
1. Ожидаемая конечная выручка от продажи всех нефтепродуктов	Руб.	Исходные данные	277 976,9						
2. Дополнительно производственные затраты	Руб.	Исходные данные	269 095						
3. Валовая прибыль	Руб.	Стр.1 - Стр.2	8 881,9						
4. Процент валовой прибыли	%	Стр.3 / Стр.1	3,2						
<b>Этап 2</b>									
5. Ожидаемая конечная выручка от реализации продукции	Руб.	Данные из табл. 3 (стр.3)	58 349,1	112 079	40 175,14	64 685,3	116,85	2 571,5	27 7976,9
6. Валовая прибыль, рассчитанная с использованием среднего процента валовой прибыли	Руб.	Стр.5 * Стр.4	1 864,37	3 581,14	1 283,67	2 066,82	3,73	82,16	8 881,90
7. Себестоимость продаж	Руб.	Стр.5 - Стр.6	56 484,73	108 497,9	38 891,47	62 618,49	113,12	2 489,34	269 095

Показатель	Ед. изм.	Порядок расчета	Получаемые нефтепродукты						
			Фракция 100	Гидроочищенное дизельное топливо	Вакуумный газойль (тяжелый)	Асфальт	Топочный мазут	Газовый конденсат	Итого
<b>Этап 3</b>									
8. Дополнительно производственные затраты	Руб.	Данные из табл. 3 (стр. 4)	39 820	35 680	23820	22 845	80	1850	124 095
9. Распределенные производственные затраты по продуктам	Руб.	Стр.7 – Стр.8	16 664,73	72 817,86	15071,47	39 773,49	33,12	639,34	145 000

Таблица 6

### РЕЗУЛЬТАТЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ МЕЖДУ НЕФТЕПРОДУКТАМИ ПО МЕТОДУ НАТУРАЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Показатель	Ед. изм.	Порядок расчета	Получаемые нефтепродукты						
			Бензин прямой перегонки	Дизельное топливо	Вакуумный газойль	Гудрон	Мазут	Газ прямой перегонки	Итого
1. Количество произведенного продукта	Т	-	25,48	53,09	46,40	72,14	0,20	1,89	199,2
2. Удельный вес продукта в общем натуральном объеме	Доли	Стр.1 / Итого стр.1	0,13	0,27	0,23	0,36	0,00	0,01	1
3. Общие затраты на технологический процесс	Руб.	Исходные данные	145 000						
4. Распределенные производственные затраты по продуктам	Руб.	Стр.2 * Стр.3	18 547,19	38 644,83	33 775,10	52 511,55	145,58	1375,75	145 000
5. Производственные затраты на 1 тонну продукта	Руб.	Стр.4 / Стр.1	727,91	727,91	727,91	727,91	727,91	727,91	-

В большинстве случаев в нефтепереработке нефтепродукты подвергаются дальнейшей переработки с целью получения товарных нефтепродуктов, соответствующих ГОСТам. В связи с этим необходимо определить дополнительные производственные затраты для получения готовой продукции.

Результаты распределения затрат комплексного производства по методу ожидаемой чистой реализационной стоимости представлены в табл. 4.

При методе фиксированного процента валовой прибыли общие затраты технологического процесса распределяются таким образом, чтобы общий процент валовой прибыли был одинаковым для отдельных видов продуктов. Этот метод включает три этапа:

- 1-й этап – расчет общего процента валовой прибыли;
- 2-й этап – использование общего процента валовой прибыли, вычитание из окончательной выручки валовой прибыли с целью получения суммарных затрат на производство и реализацию продукции.
- 3-й этап – вычитание делимых затрат из суммарных затрат для получения величины общих затрат на технологический процесс, подлежащих распределению.

В основе данного метода лежит допущение о том, что все получаемые нефтепродукты имеют одинаковую долю затрат в выручке от продажи, поэтому общие затраты технологического процесса и общая валовая прибыль распределяются между получаемыми продуктами таким образом, что каждый продукт имеет одинаковый процент валовой прибыли.

Метод фиксированного процента валовой прибыли это метод распределения не только затрат, но и прибыли. Результаты распределения затрат между получаемыми продуктами с помощью метода фиксированного процента валовой прибыли представлены в табл. 5.

Также в практической деятельности может использоваться методу натуральных показателей, когда общие затраты технологического процесса распределяются по нефтепродуктам на основе относительного веса, объема или другого физического измерителя всей произведенной в точке раздела продукции за учетный

период. Используя количество тонн как физический измеритель, результаты расчета по методу натуральных показателей представлены в табл. 6.

Метод натуральных показателей менее предпочтителен по сравнению с методом реализационной стоимости в точке раздела, так как он не имеет взаимосвязи со способностью отдельных продуктов приносить доход от их реализации. Как показывают расчеты удельная производственная себестоимость полученных продуктов одинаковая, и соответствует значению 727,91 руб. Однако, учитывая продуктовую потребность и их доходность, то «темные» нефтепродукты имеют высокую себестоимость, и тем самым низкую эффективность производства, так как мазут и гудрон подвергаются 100% вторичной переработке с целью получения значимых народнохозяйственных продуктов.

Таким образом, на основе проведенного анализа использования различных методов распределения затрат в комплексных производствах для нефтеперерабатывающей промышленности предпочтительными являются методы распределения затрат, в основе которых лежат рыночные цены. При этом наиболее приемлемым является метод ожидаемой чистой реализационной стоимости, так процесс переработки нефти – это сложный процесс, состоящий из нескольких этапов переработки нефти, и как следствие этого не всегда имеется возможность определить рыночную цену продукта, первично получаемого в результате единого технологического процесса. Используя рекомендуемый метод общие затраты технологического процесса распределяются с учетом рыночного спроса и цен на нефтепродукты.

*Халикова Эльвира Анваровна  
E-mail: ydacha6@yandex.ru*

## Литература

1. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : ПБУ 4/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н (с изм. от 18 сент. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Информация по прекращаемой деятельности [Электронный ресурс] : ПБУ 16/02 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 2 июля 2002 г. №66н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Информация по сегментам [Электронный ресурс] : ПБУ 12/2000 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 янв. 2000 г. №11н (с изм. от 18 сент. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва топлива и энергетики РФ от 17 нояб. 1998 г. №371. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Воронова Е.Ю. Распределение затрат комплексных производств: основная и побочная продукция [Текст] / Е.Ю. Воронова // Аудитор. – 2001. – №10. – С. 19-24.
6. Ефремова А.А. Способы калькулирования себестоимости продукции [Текст] // Справочник экономиста. М., 2003. – С. 2-3.
7. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 150 с.
8. Хорнгрен Ч. Управленческий учет [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Даттар ; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.

## Ключевые слова

Управленческий учет; комплексное производство; нефтеперерабатывающее предприятие; «котловой» способ учета затрат; побочная продукция; производственная себестоимость продуктов; коэффициент распределения; метод реализационной стоимости в точке раздела; метод ожидаемой чистой реализационной стоимости; метод фиксированного процента валовой прибыли; метод использования натуральных показателей.

## РЕЦЕНЗИЯ

Для достижения современного технического уровня состояния российской нефтеперерабатывающей промышленности, соответствующего мировым стандартам качества моторных топлив, сырья для нефтехимии и других нефтепродуктов, требуются значительные объемы инвестиционных ресурсов. С этой целью для дальнейшего развития отрасли и повышения инвестиционной привлекательности нефтеперерабатывающих предприятий возникает острая необходимость в достоверном информационном обеспечении о затратах на производство нефтепродуктов, получаемых в результате переработки нефти, так как в настоящее время большинством нефтеперерабатывающих заводов используется «котловой» метод учета затрат, имеющий низкую информативность.

Наиболее остро для предприятий нефтеперерабатывающей промышленности стоит проблема распределения общих затрат между совместно производимыми продуктами в виду отсутствия возможности прямого учета затрат по каждому из них исходя их технологических особенностей комплексных производств и экономически обоснованных критериев распределения затрат между выпускаемыми продуктами в данной сфере производства.

Таким образом, поставленная в рецензированной статье цель актуальна и исследует один из сложнейших компонентов управленческого учета – проблему распределения затрат в комплексных производствах и определения себестоимости нефтепродуктов.

Важным как в научном, так и в практическом плане, представляется интересным рассмотрение методологических основ формирования себестоимости нефтепродуктов в современной практике, а также существующих в экономической литературе подходов распределения затрат в комплексных производствах, основанных на рыночных показателях.

Заслугой автора является то, что на основе проведенного анализа использования различных методов распределения затрат в комплексных производствах для нефтеперерабатывающей промышленности дана обоснованная оценка целесообразности применения метода ожидаемой чистой реализационной стоимости.

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

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

## 2.11. MODERN MANAGEMENT COSTS ACCOUNTING IN THE RUSSIAN OIL-REFINING INDUSTRY

E.A. Khalikova, Assistant Professor of the «Accounting and Audit» Chair, Candidate of Economics

*Ufa State Petroleum Technological University*

This article is devoted to the problems of modern management costs accounting organization at oil-refining industry enterprises. Disadvantages of practical use of the costs accounting boiler method were revealed. The key moment of this article author's research consists in studying of cost sharing methods in complex production and their influence on the forming of finished oil products prime cost.

## Literature

1. Instruction on planning, accounting and calculating of products prime cost at oil-refining and oil and chemical enterprises, confirmed by the order of fuel and energy Ministry of the Russian Federation №371 from 17.11.1998.
2. A.A. Efremova. Ways of products prime cost calculating// Reference book of the economist. 2003. – 5. – P. 2-3.
3. Regulations on accounting «Accounting documents of organization». PBU 4/99. The Ministry of Finances order from 06.07.1999 №43n (with changes from 18.09.2006).
4. Regulations on accounting «Information on segments». PBU 12/2000, the Ministry of Finances order from 27.01.2000 №11n (with changes from 18.09.2006).
5. Regulations on accounting «Information on ceasing activity». PBU 16/02, The Ministry of Finances order from 02.07.2002 №66n.
6. C. Horngren, J. Foster, S. Datar. Management account, 10-th edition, / translation from English. – SPb.: Piter, 2007. – 1008 p.
7. E.Y. Voronova. Costs assessment of complex production: basic and by-products // Auditor, 2001. – №10, – P. 19-24.
8. B. Needles, H. Anderson, D. Colduell. – translation from English / by Ya.V. Sokolov editing. 2-nd edition. – M.: Finances and statistics, 1994. – 150 p.

## Keywords

Management accounting; complex production; oil-refining enterprise; boiler method of costs accounting; by-product; products industrial prime cost; coefficient of assessment; method of realization worth at partition point; method of expected pure realization worth; method of gross profit's fixed percent; method of natural indices use.