

## 2.4. АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ КОНТРОЛ- ЛИНГА ЗАТРАТ В СОВРЕМЕН- НОЙ ПРАКТИКЕ НЕФТЯНЫХ КОМПАНИЙ

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

*Уфимский государственный нефтяной  
технический университет, г. Уфа*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье рассмотрены способы и приемы анализа затрат, используемые в контроллинге затрат в нефтяных компаниях. Особое внимание уделено вопросам формирования различных форматов аналитических отчетов, формируемые в контроллинге затрат предприятий, и практические аспекты анализа затрат на базе формируемых отчетов. Наибольший интерес представляет разнообразие методов и форм проведения анализа затрат и их использование внутренними пользователями для принятия управленческих решений.

В условиях быстро меняющейся среды для мониторинга финансовых результатов деятельности нефтяных компаний используется система контроллинга затрат. В практике управления система контроллинга выполняет не только учетно-контрольную функцию, но и аналитическую [2]. Ранее в трудах [5, 6] подробно было рассмотрено информационное обеспечение системы управления затратами в нефтяных компаниях, реализуемое в контроллинге затрат.

Информационной базой для использования аналитического инструментария в контроллинге затрат является управленческая отчетность, которая содержит информацию и позволяет координировать, отслеживать и оптимизировать все процессы на предприятии. Практические аспекты реализации аналитической функции контроллинга затрат рассмотрены на одном из ведущих предприятий нефтяного комплекса Российской Федерации.

В системе контроллинга затрат нефтяной компании предусмотрено не только формирование и ввод данных о затратах в виде данных аналитических отчетов (табл. 1), но также и анализ всех затрат и дальнейшее их отслеживание вплоть до исходного документа.

Аналитические отчеты формируются в системе **SAP**, основным преимуществом которой является принцип безбумажной технологии. Согласно этому принципу, ограничивается количество аналитических отчетов, формируемых непосредственно из системы минимально необходимым набором корпоративных и аналитических форм документов.

Система контроллинга затрат предоставляет собой комплексную, гибкую информационную систему, обеспечивающую анализ потоков затрат на предприятии. С помощью функций информационной системы могут формироваться не только повторяющиеся стандартные аналитические отчеты, но также в особых случаях специальные отчеты.

Стандартный аналитический отчет «план / факт /

отклонение» используется для анализа плановых, фактических данных по объектам контроллинга, а также возникающих отклонений. В качестве анализируемых данных применяются виды затрат – это могут быть материалы и сырье, используемые при добыче нефти (химреагенты, ингибиторы, спец-одежда и спецобувь, инструменты и др.), а также процессы и подпроцессы (гидроразрыв пласта, очистка, промывка забоя и ствола скважин, капитальный ремонт скважин и другие процессы).

Таблица 1

### УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ФОРМИРУЕМАЯ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ НА ПРИМЕРЕ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА «ДОБЫЧА НЕФТИ»

Программы	Отчеты
Стандартные аналитические отчеты, формируемые в программе <b>SAP</b>	Отчет о дифференциации затрат по местам возникновения затрат
	Отчет о дифференциации затрат по видам работ
	Отчет о видах затрат
	Отчет о местах возникновения затрат
	Отчет по местам возникновения затрат факт / план / отклонение
	Отчет по местам возникновения затрат факт / план / облиго
	Отчет по местам возникновения затрат тарифы видов работ
	Отчет по местам возникновения затрат отдельные позиции – факт
	Отчет по основным данным (по каждому месту возникновения затрат)
	Отчет по заказам факт / план / отклонение
	Список заказов
	Отчет по заказам факт / план / облиго
	Позаказный отчет по анализу отдельных позиций и фактических значений
	Отчет о результатах
	Просмотр ведомости отдельных позиций (факт)
Аналитические отчеты, разработанные предприятием, формируемые в программе <b>SAP</b>	Смета затрат
	Отчет о калькуляции на нефть
	Группа отчетов «Себестоимость единицы продукции»
	Группа отчетов о дифференциации по продуктам
	Отчет результатов с индивидуальным номером налогоплательщика (ИНН) клиента
Аналитические отчеты, предлагаемые к дополнительному использованию	Отчет по проводкам согласования между финансовой службой и службой контроллинга
	Отчет о группировке затрат
	Отчет о результатах процесса «Добыча нефти» (с разбивкой на постоянные и переменные затраты)
	Отчет о результатах бизнес-сферы нефтегазодобывающее управление (НГДУ) (по всем постоянным и переменным затратам, детализация выручки)

Каждому виду затрат соответствует место возникновения затрат, которое имеет свой десятизначный код. Также в таком аналитическом отчете осуществляется анализ статистических показателей, анализ затрат по видам работ, что позволяет выявлять отклонения по прямым затратам, по выручке, по месторождениям, по объему добычи полезных ископаемых. План-факт

анализ – это инструмент контроля основных показателей деятельности предприятия. План-факт анализ представляет собой сопоставление запланированных бюджетных показателей с фактическими результатами, оценку и анализ выявленных отклонений.

Кроме того, следует отметить, что в качестве еще одного инструмента службы контроллинга затрат выступает аналитический отчет по местам возникновения затрат факт / план / облиго. Для того чтобы иметь возможность точно сравнивать плановые затраты одного периода с фактическими затратами, необходимо учитывать, сколько работ произведено местом возникновения затрат в сравнении с планом.

Под понятием «облиго» понимается ориентированное на будущее связывание средств для заказа, проекта или места возникновения затрат. Облиго всегда отображается с суммой и, при необходимости, количеством для вида затрат, финансового года и периода предполагаемого возникновения затрат [1]. В результате анализа аналитических отчетов по основным данным, а также по заказам, можно узнать, кто является ответственным за изменение структуры затрат по сравнению с планируемой структурой и что является причиной данного изменения.

Служба контроллинга имеет возможность анализировать отклонения путем разделения их на отдельные категории, благодаря чему можно лучше описать причины отклонений. Знание причин позволяет целенаправленно совершенствовать структуру затрат и облегчает выяснение персональной ответственности за отклонение.

Для объектов, которые выстроены в определенной иерархии, например, места возникновения затрат (МВЗ), можно сгенерировать отдельные аналитические отчеты по каждому из мест возникновения затрат, по каждому индивидуальному объекту, по каждому заказу, виду работ и виду затрат. С помощью такого аналитического отчета можно проанализировать дебетование и кредитование всех объектов определенного балансового счета и каждого объекта отдельно. Отчет позволяет проанализировать каждую проводку по каждому объекту контроллинга либо по группе объектов, также можно перейти к первичному документу (финансовый документ, документ движения материала, контроллинговый документ).

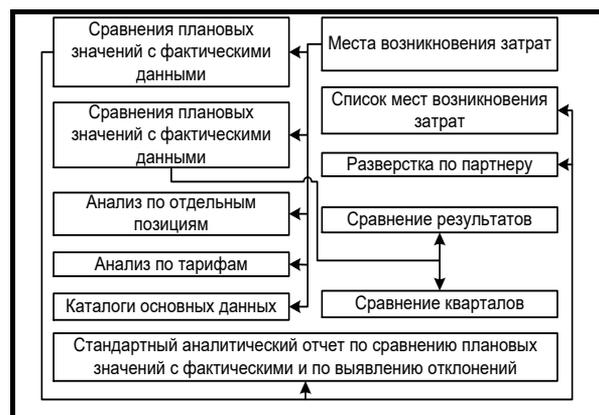


Рис. 1. Разверстка стандартных аналитических отчетов по местам возникновения затрат

Весь список аналитических отчетов можно представить в виде древовидной схемы отчетов. В такой древовидной схеме отчетов в качестве примеров предоставляются стандартные отчеты приложений контроллинга (рис. 1).

Для того чтобы проанализировать каждый заказ, сопутствующую ему услугу применяется отчет о развертке по партнеру. По каждой проводке демонстрируется с какого объекта были проведены затраты (в строках дебетования) и на какой объект (в строках кредитования). Отчет тарифы видов работ позволяет проанализировать все вычисленные системой фактические тарифы для объектов МВЗ или вид работ. Отчет может быть сформирован как для групп МВЗ и групп видов работ, так и для отдельного объекта.

В случае необходимости службой контроллинга затрат может быть организована переоценка разности между оценкой, в основе которых лежат плановые тарифы, и оценкой, основанной на фактических тарифах. В таком случае работа будет оцениваться на базе действительно возникших затрат. При вычислении отклонений переоценка будет отображаться в виде отклонений в ценах.

Помимо описанных выше отчетов, существует множество других стандартных аналитических отчетов, формируемых в программе **SAP**, они могут быть применены для анализа данных в различных ракурсах. Все эти аналитические отчеты являются стандартными, однако они могут дополняться и расширяться пользователями с помощью специальных инструментов и методов, используемых в системе контроллинга затрат.

Технология анализа затрат основана на использовании аналитического инструментария службы контроллинга предприятия. Нами были проанализированы виды внутренней (управленческой) отчетности, которые формируются службой контроллинга затрат на одном из дочерних предприятий нефтяной компании и включают в себя как стандартные аналитические отчеты, так и собственные аналитические отчеты, разработанные с учетом специфики деятельности данного предприятия (табл. 2). Данные каждого аналитического отчета могут быть использованы пользователями для проведения различного вида анализа затрат и себестоимости. Различные методические подходы к анализу затрат на предприятиях рассмотрены в трудах Лейберт Т.Б. и Халиковой Э.А. [2, 3].

Информационная система службы контроллинга предприятия дает возможности мгновенно создавать аналитические отчеты в требуемых разрезах, формировать статистическую базу данных по различным технологическим и производственным процессам. Современная информационная база службы контроллинга затрат нефтяной компании не только предоставляет данные по затратам и себестоимости добычи нефти, а способствует формированию подробных, развернутых аналитических отчетов, на уровне которых становится реальным провести различные виды анализа, например, анализ отклонений или анализ затратоемкости.

Например, анализ отклонений может проводиться в нескольких направлениях:

- сравнение плановых затрат и планового количества;

- анализ степени занятости и вовлеченности объектов в производство;
- сравнение нормативных затрат и нормативных объемов;
- сравнение фактических затрат и фактических объемов;
- анализ категорий отклонений.

Благодаря разделению отклонений на различные

категории, можно лучше описать причины отклонений. Знание причин позволяет целенаправленно совершенствовать структуру затрат и облегчает выяснение персональной ответственности за отклонение.

Таблица 2

### ФОРМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ В НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ<sup>1</sup>

Используемые формы аналитической (управленческой) отчетности	Вид анализа затрат
1	2
<b>Стандартные аналитические отчеты, формируемые в программе SAP</b>	
Отчет о дифференциации затрат по местам возникновения затрат	Анализ себестоимости видам затрат, видам работ, динамика затрат на добычу нефти по экономическим элементам
Отчет о дифференциации затрат по видам работ	Анализ единичной (детальной) калькуляции, отчет предоставляет информацию по фактическим и плановым данным по МВЗ (группе МВЗ) в разрезе видов затрат
Отчет о видах затрат	Анализ планирования по всем МВЗ – анализ плановых и фактических показателей по МВЗ
Отчет о местах возникновения затрат	Анализ фактических и плановых проводок по каждому МВЗ, анализ баланса по каждому виду затрат
Отчет по местам возникновения затрат факт / план / отклонение	Сравнение плановых и фактических затрат, выявление отклонений (план-факт анализ), факторный анализ себестоимости
Отчет по местам возникновения затрат факт / план / облиго»	Контроль за общими затратами и бюджетом, анализ отклонений
Отчет по МВЗ и видам работ в разрезе тарифов	Анализ списка тарифов по МВЗ или группам МВЗ
Отчет по местам возникновения затрат отдельные позиции – факт	Анализ происхождения затрат, анализ отклонений фактических значений от плановых
Отчет по основным данным (по каждому месту возникновения затрат)	Анализ происхождения затрат
Отчет по заказам факт – план – отклонение	Анализ фактических и плановых показателей по заказам, выявление отклонений (абсолютных и процентных)
Отчет по фактически и плановым данным по созданным в системе заказам в контроллинговой единице	Анализ фактических и плановых показателей по заказам, выявление отклонений (абсолютных и процентных)
Отчет по отдельным позициям заказов и видов затрат	Анализ списка фактических отдельных позиций для каждого заказа организации
Просмотр ведомости отдельных позиций (факт)	Детальное подразделение позиций калькуляции
<b>Аналитические отчеты, разработанные предприятием, формируемые в программе SAP</b>	
Смета затрат	Анализ общей суммы затрат на производство
Отчет о калькуляции на нефть	Анализ затрат на один рубль товарной продукции;
Группа отчетов себестоимость единицы продукции	Анализ объема добычи нефти и себестоимости единицы нефти
Группа отчетов о дифференциации по продуктам	Анализ состава и структуры фактической себестоимости
Отчет о результатах с применением ИНН клиента	Анализ результата деятельности по каждому договору клиента (влияние затрат на выручку, общехозяйственных затрат на формирование полной себестоимости)
Отчет по проводкам согласования между финансовой службой и службой контроллинга	Анализ выявления отклонений при закрытии 30-х и 20-х счетов, анализ причин выявленных отклонений (анализ детализации выявленного отклонения)
<b>Аналитические отчеты, предлагаемые к дополнительному использованию</b>	
Отчет о группировке затрат	Анализ фактических и плановых значений по группе затрат
Отчет о результатах процесса «Добыча нефти» (с разбивкой на постоянные и переменные затраты)	Сравнение плановых и фактических показателей по сбыту, сравнение плановых и фактических переменных и постоянных затрат, анализ структуры затрат, анализ цены, анализ маржинальной прибыли, рентабельности
Отчет о результатах бизнес-сферы НГДУ (по всем постоянным и переменным затратам, детализации выручки)	Сравнение плановых и фактических показателей по сбыту, сравнение плановых и фактических переменных и постоянных затрат, анализ структуры затрат, анализ цены, анализ маржинальной прибыли, рентабельности

<sup>1</sup> Предлагаемые аналитические (управленческие) отчеты ориентированы на таких пользователей, как руководители центров финансовой ответственности (руководители подразделений, НГДУ, начальники различных отделов, например, начальник планово-экономического отдела, менеджеры и т.д.), главные специалисты соответствующих центров финансовой ответственности (ЦФО) (отделы и службы главного инженера), финансовый директор, экономисты отдела по экономике и финансам, контроллеры отдела контроллинга, специалисты управления бухгалтерского учета и отчетности.

Используемые формы аналитической (управленческой) отчетности	Вид анализа затрат
1	2

Примечание.

Для сравнения плановых или нормативных затрат с полученными фактическими затратами необходимо проанализировать ряд отчетов по местам возникновения затрат и видам затрат для отдельных мест возникновения затрат или для отдельных объектов групп МВЗ. В этих отчетах, например, сопоставляются фактические затраты с плановыми или нормативными затратами по произвольно избираемым местам возникновения затрат, подразделенным по видам затрат.

Основой для вычисления отклонений является согласованное планирование производственных работ МВЗ и возникающих в результате этих работ затрат. Базирующиеся на этом виды первичных и вторичных затрат образуют стоимостную исходную базу. Отклонением является разница между фактическими затратами и плановыми или нормативными затратами. Они отображаются по месту возникновения затрат или по месту возникновения затрат (виду работы) отдельно в виде фиксированной и переменной доли. Если представляется возможным, это делается в соответствии с видом работ. При вычислении отклонений делается различие между местами возникновения затрат, которые располагают видами работ (например, производственные места возникновения затрат), и местами возникновения затрат, которые не имеют видов

работ (например, управленческие места возникновения затрат).

Фактические затраты проводятся вне зависимости от работ, фактические затраты и независимые от работ плановые или нормативные затраты должны быть распределены по видам работ. Благодаря такой процедуре, можно проанализировать с учетом видов работ, каковы были причины возникновения отклонений при выполнении определенной работы на месте возникновения затрат. Детальному планированию, осуществленному на уровне вида работ, противостоят фактические затраты.

Рассмотрим некоторые виды анализа затрат, формируемые в контроллинге затрат в нефтяной компании.

Анализ изменения уровня затрат на весь объем продукции или, другими словами, анализ изменения себестоимости по сравнению с предыдущим годом лучше всего проводить на основании аналитического отчета «Смета затрат», разработанного в рамках функциональных возможностей программы **SAP ERP** службой контроллинга нефтяной компании. В табл. 3. представлены результаты анализа сметы затрат на добычу нефти.

Таблица 3

**АНАЛИЗ СМЕТЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЗА ПЕРВЫЙ КВАРТАЛ 2013-2014 гг. НА ОСНОВЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО ОТЧЕТА «СМЕТА ЗАТРАТ»**

Наименование затрат	I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.	Отклонение	
			абсолютное	относительное, %
Сырье и основные материалы, тыс. руб.	3 482 136	4 086 681	604 545	17,4
Вспомогательные материалы, тыс. руб.	114 405	131 292	16 887	14,8
Потери нефти, тыс. руб.	-	-	-	-
Топливо, тыс. руб.	39 570	37 392	-2 178	-5,5
Энергия, тыс. руб.	1 754 139	1 790 430	36 291	2,1
Итого материальных затрат, тыс. руб.	5 390 250	6 045 795	655 545	12,2
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	691 392	685 392	6 000	-0,87
Отчисления на социальное страхование, тыс. руб.	222 885	219 024	3 861	-1,7
Амортизация основных фондов, тыс. руб.	396 945	521 679	124 734	31,4
Прочие расходы, тыс. руб.	153 018	187 905	34 887	22,8
Арендная плата, тыс. руб.	860 859	873 060	12 201	1,4
Итого затрат на производство, тыс. руб.	8 034 289	8 806 945	772 656	9,6
Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	8 034 289	8 806 945	772 656	9,6
Себестоимость 1 т нефти, руб./т	1 034	1 107	73	7,1

Такой анализ можно провести также для каждого месяца I квартала. Как видно из табл. 3, себестоимость тонны нефти в 2014 г. уменьшилась по сравнению с 2013 г. на 73 руб. (или на 7,1%). Увеличение произошло по всем элементам затрат, кроме статей «Топливо», «Фонд оплаты труда», «Отчисления на социальное страхование». Так, по статье «Сырье и материалы» расходы увеличились на 604 545 тыс. руб. (или на 17,4%), «Вспомогательные материалы» – на 16 887 тыс. руб. (14,8%), «Энергия» – на 36 291 тыс. руб. (2,1%), «Амортизация» – на 41 579 тыс. руб. (31,42%), «Прочие расходы» – на 34 887 тыс. руб. (22,8%), «Арендная плата» – на

12 201 тыс. руб. (1,4%).

В результате полная себестоимость товарной продукции увеличилась на 772 656 тыс. руб. (или на 9,6%), что привело к увеличению себестоимости тонны нефти. На увеличение полной себестоимости отчасти повлияло увеличение обеспечения нефти (на 532 тыс. руб., или на 3,4%). Далее анализируется структура себестоимости по элементам затрат (табл. 4).

Основную долю в структуре себестоимости составляют материальные затраты: в 2013 г. – 65,8%, в 2014 г. – 72,7%, так как добыча нефти связана с большим расходом сырья и материалов, а также потреблением цехами топлива и энергии. Статья

«Арендная плата» занимает в 2013 г. долю в размере 16,3% в структуре себестоимости, в 2014 г. – 21%. Это связано с тем, что на базе арендуемого у головной компании имущества рассматриваемой дочерней компании создан производственно-имущественный комплекс (ПИК), арендуется имущество и оборудование по специальным договорам.

Уменьшился удельный вес затрат по таким статьям, как «Фонд оплаты труда» (на 0,2% в 2014 г.) и «Отчисления на социальное страхование» (0,1% в 2014 г.). По сравнению с 2013 г. увеличился удельный вес затрат по статье «Амортизация основных фондов» в полтора раза и по статье «Прочие расходы» почти наполовину (на 0,4%).

Таблица 4

**АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ ЗА 2013-2014 гг. С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ АНАЛИТИЧЕСКОГО ОТЧЕТА «СМЕТА ЗАТРАТ»**

Элементы затрат	2013 г.		2014 г.	
	сумма, руб.	структура, %	сумма, руб.	структура, %
Сырье и основные материалы, тыс. руб.	3 482 136	42,5	4 086 681	49,2
Вспомогательные материалы, тыс. руб.	114 405	1,4	131 292	1,6
Потери нефти, тыс. руб.	—	—	—	—
Топливо, тыс. руб.	39 570	0,5	37 392	0,4
Энергия, тыс. руб.	1 754 139	21,4	1 790 430	21,5
Итого материальных затрат, тыс. руб.	5 390 250	65,8	6 045 795	72,7
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	691 392	8,4	685 392	8,2
Отчисления на социальное страхование, тыс. руб.	222 885	2,7	219 024	2,6
Амортизация основных фондов, тыс. руб.	396 945	4,8	521 679	6,3
Прочие расходы, тыс. руб.	153 018	1,9	187 905	2,3
Арендная плата, тыс. руб.	860 859	16,3	873 060	21,0
Итого затрат на производство, тыс. руб.	8 034 289	100	8 806 945	100

В информационной системе службы контроллинга нефтяной компании можно сравнивать суммы фактических значений и с запланированной сметой. Таким образом выявляются случаи превышения сметы, и проводится контроль наличия отклонений.

Благодаря аналитическому отчету «Смета затрат» может быть установлен рассматриваемый период планирования сметы. Также могут противопоставляться фактические затраты, облиго (будущие затраты) и смета.

Обобщающей характеристикой затрат предприя-

тия является показатель затрат на единицу продукции. Анализ затрат на 1 руб. продукции предложено начинать с включением элементов затрат, что позволяет оценить ресурсоемкость работ, выявить возможности повышения эффективности использования ресурсов. Анализ затрат на 1 руб. товарной продукции проводится с определения показателя затратно-емкости, т.е. себестоимости 1 руб. товарной продукции, исчисляемый как отношение общей суммы затрат на производство и реализацию продукции к стоимости произведенной продукции в действующих ценах [3].

Далее анализируется изменение калькуляции добычи нефти (табл. 5).

Таблица 5

**АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ДОБЫЧИ НЕФТИ ЗА ПЕРВЫЙ КВАРТАЛ 2013-2014 гг. НА ОСНОВЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО ОТЧЕТА «ОТЧЕТ О КАЛЬКУЛЯЦИИ НА НЕФТЬ»**

Наименование статей калькуляции	I квартал 2013 г., тыс. руб.	I квартал 2014 г., тыс. руб.	Отклонения	
			абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Расходы на энергию по извлечению нефти	1 058 034	1 121 271	63 237	5,9
Расходы по искусственному воздействию на пласт	1 168 701	1 175 844	7 143	0,6
Фонд оплаты труда	691 392	685 392	6 000	-0,87
Отчисления на социальные нужды	222 885	219 024	3 861	-1,7
Амортизация нефтяных (газовых) скважин	29 631	32 970	3 339	11,3
Аренда нефтяных (газовых) скважин	824 997	829 587	4 590	0,6
Расходы по сбору и транспортировке нефти (газа)	512 397	521 997	9 600	1,9
Расходы по технологической подготовке нефти	617 070	614 358	-2 712	-0,4
Расходы на подготовку и освоение природных ресурсов	-	-	-	-
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	2 463 342	2 545 362	82 020	3,3
Общепроизводственные расходы	437 400	423 009	-14 391	-3,3
Общехозяйственные расходы	842 647	822 702	-19 945	-2,4
Производственная себестоимость валовой продукции	8 034 289	8 806 945	772 656	9,6
Прочие производственные расходы	-	-	-	-
Полная себестоимость товарной продукции	8 034 289	8 806 945	772 656	9,6

Анализируя табл. 5, видно, что себестоимость продукции увеличилась по всем статьям калькуляции, за исключением «Фонда на оплату труда» (уменьшение на 6 000 тыс. руб., или на 0,87%), «Отчисления на социальные нужды» (уменьшение на 3 861 тыс. руб., или на 1,7%). Такое уменьшение вызвано сокращением численности работников.

Также произошло уменьшение по статьям «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» (расходы по этим статьям уменьшились на 14 391 тыс. руб. (на 3,3%) и на 19 945 тыс. руб. (на 2,4%) соответственно). Также уменьшение произошло по статье «Расходы по технологической подготовке нефти» на 2 712 тыс. руб. (или на 0,4%). Затраты по статье «Расходы на энергию по извлечению нефти» увеличились на 63 237 тыс. руб. (или на 5,9%), «Расходы по искусственному воздействию на пласт» – на 7 143 тыс. руб. (0,6%), «Амортизация нефтяных (газовых) скважин» – на 3 339 тыс. руб. (11,3%), «Расходы по сбору и транспортировке нефти (газа)» – на 9 600 тыс. руб. (1,9%), «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» – на 82 020 тыс. руб. (3,3%). Себестоимость добычи нефти возросла на 689 500 тыс. руб., или на 8,9 процентных пункта.

Таблица 6

**АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ СЕБЕСТОИМОСТИ ДОБЫЧИ НЕФТИ ПО СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ ЗА ПЕРВЫЙ КВАРТАЛ 2013-2014 гг. НА ОСНОВЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО ОТЧЕТА «ОТЧЕТ О КАЛЬКУЛЯЦИИ НА НЕФТЬ»**

Статьи калькуляции	I квартал 2013 г.		I квартал 2014 г.	
	сумма, тыс. руб.	структура, %	сумма, тыс. руб.	структура, %
1	2	3	4	5
Расходы на энергию по извлечению нефти	1 058 034	12,9	1 121 271	13,5
Расходы по искусственному воздействию на пласт	1 168 701	14,3	1 175 844	14,1
Фонд оплаты труда	691 392	2,2	685 392	2,0
Отчисления на социальные нужды	222 885	0,7	219 024	0,7
Амортизация нефтяных (газовых) скважин	29 631	0,4	32 970	0,4
Аренда нефтяных (газовых) скважин	824 997	10,1	829 587	10,0
Расходы по сбору и транспортировке нефти (газа)	512 397	6,3	521 997	6,3
Расходы по технологической подготовке нефти	617 070	7,5	614 358	7,4
Расходы на подготовку и освоение природных ресурсов	–	–	–	–
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	2 463 342	30,1	2 545 362	30,6
Общепроизводственные расходы	437 400	5,3	423 009	5,1
Общехозяйственные расходы	842 647	10,3	822 702	9,9

Статьи калькуляции	I квартал 2013 г.		I квартал 2014 г.	
	сумма, тыс. руб.	структура, %	сумма, тыс. руб.	структура, %
1	2	3	4	5
Производственная себестоимость валовой продукции	8 034 289	100	8 806 945	100

Рассмотрим структуру себестоимости добычи нефти по статьям калькуляции, анализ структуры проведен с использованием аналитического отчета «Калькуляция на нефть» и представлен в обобщенном виде в табл. 6. Как видно из табл. 6, в 2014 г. наибольший удельный вес в производственной себестоимости валовой продукции (нефти) составляют следующие статьи калькуляции: «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» (30,6%, изменение по сравнению с 2013 г. незначительное и составило 0,5%), «Расходы по искусственному воздействию на пласт» (13,5%, увеличение по данной статье по сравнению с 2013 г. составило 0,6%).

Наименьший удельный вес наблюдается по статье «Амортизация нефтяных (газовых) скважин» – 0,4%, это связано во многом с тем, что оборудование и большинство скважин арендуются у головной компании (10% в структуре себестоимости добычи нефти).

Кроме того, предприятию приходится нести расходы по текущему ремонту, так в 2013 г. доля таких расходов составила 27,3%, в 2014 г. – 28%.

На себестоимость изделий каждого наименования влияет удельная величина затрат каждого вида. Таким образом, непосредственное влияние на изменение уровня расходов на 1 руб. товарной продукции оказывают следующие четыре фактора, которые находятся с ним в прямой функциональной связи:

- структура выпуска продукции;
- уровень расходов на производство единицы продукции;
- цены и тарифы на потребляемые материальные ресурсы;
- цены на продукцию.

Итак, себестоимость продукции определяется следующими показателями: объемом производства продукции, структурой продукции, постоянными и переменными затратами.

Для объективной оценки эксплуатационных затрат на добычу нефти по месторождению все затраты нами были разбиты на группы – постоянные и переменные, зависящие от изменения объема добычи нефти, жидкости и среднедействующего фонда скважин.

Дополнительно предлагается использовать «Отчет о группировке затрат», в котором определены проценты отношения статей затрат к постоянным и переменным затратам (табл. 7).

К переменным относят затраты, величина которых изменяется с изменением объема производства. На нефтедобывающем предприятии это затраты на сырье и материалы (ингибиторы, деэмульгаторы, катализаторы), заработная плата основных производственных рабочих, топливо и энергия на технологические цели и другие расходы. К постоянным затратам принято относить такие затраты, величина которых не меняется с изменением объема производства, например:

- арендная плата;

- проценты за пользование кредитами;
- начисленная амортизация основных фондов;
- некоторые виды заработной платы руководителей предприятия и другие расходы.

Такой отчет можно составлять на каждый месяц, квартал или за год. Для нефтяной компании объемом производства продукции является объем добычи нефти, дополнительно добывается природный

газ и попутный нефтяной газ. Такие же отчеты можно составить относительно добычи природного и попутного газа. В табл. 8 приведена структура затрат по добыче нефти по предприятию. Структурирование проводилось с использованием данных «Отчета о группировке затрат».

Таблица 7

## ОТЧЕТ О ГРУППИРОВКЕ ЗАТРАТ

Статья затрат	Алгоритм расчета	Значение, тыс. руб.		Отклонение	
		I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.	абсолютное	относительное, %
1	2	3	4	5	6
<b>Переменные затраты</b>					
Сырье и материалы	-	3 482 136	4 086 681	604 545	17,4
Возвратные отходы (вычитаются)	-	-	-	-	-
Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций	-	114 405	131 292	16 887	14,8
Топливо и энергия на технологические цели	-	1 793 709	1 827 822	34 113	1,9
Потери от брака	-	-	-	-	-
Итого переменных затрат	-	5 390 250	6 045 795	655 545	12,2
<b>Условно-переменные затраты</b>					
Заработная плата производственных рабочих (сдельная и повременная)	55% * Общая сумма затрат по данной статье	380 266	376 966	-3 300	-0,86
Отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих	55 % * Общая сумма затрат по данной статье	122 587	120 463	-2 124	-1,7
Общепроизводственные расходы	14,9 % * Общая сумма затрат по данной статье	65 173	63 028	-2 145	-3,3
Общехозяйственные расходы	28,5 % * Общая сумма затрат по данной статье	240 169	234 470	-5 699	-2,4
Прочие производственные расходы	64,5 % * Общая сумма затрат по данной статье	98 697	121 199	22 502	22,8
Итого условно-переменных затрат	-	906 892	916 126	9 234	1,0
<b>Постоянные затраты</b>					
Расходы на подготовку и освоение производства	-	396 945	521 679	124 734	31,4
Итого постоянных затрат	-	396 945	521 679	124 734	31,4
<b>Условно-постоянные затраты</b>					
Заработная плата производственных рабочих (сдельная и повременная)	45 % * Общая сумма затрат по данной статье	311 126	308 426	-2 700	-1,0
Общепроизводственные расходы	85,1 % * Общая сумма затрат по данной статье	372 227	359 981	-12 246	-3,3
Общехозяйственные расходы	71,5 % * Общая сумма затрат по данной статье	602 528	588 232	-14 296	-2,4
Прочие производственные расходы	35,5 % * Общая сумма затрат по данной статье	54 321	66 706	12 385	22,8
Итого условно-постоянных затрат	-	1 340 202	1 323 345	-16 857	-1,3
Итого затрат на добычу нефти	-	8 034 289	8 806 945	772 656	9,6

Таблица 8

## СТРУКТУРА ЗАТРАТ ПО ДОБЫЧЕ НЕФТИ ПО ПРОЦЕССУ «ДОБЫЧА НЕФТИ»

Элементы затрат	Сумма		Структура затрат, %	
	I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.	I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.
Совокупные затраты	8 034 289	8 806 945	100	100
В том числе:				
постоянные затраты, тыс. руб.	1 737 147	1 845 024	21,6	20,9

Элементы затрат	Сумма		Структура затрат, %	
	I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.	I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.
переменные затраты, тыс. руб.	6 297 142	6 961 921	78,4	79,1

Предлагаемый формат «Отчет о группировке затрат» станет основой для проведения анализа поведения переменных и постоянных затрат в зависимости от изменения объемов производства, что даст возможность грамотно управлять предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции и позволит руководству доби-

ваться решения сложнейших задач. Такое разделение затрат на постоянные и переменные затраты является обязательным условием проведения маржинального (операционного) анализа, от него зависят точность и правильность расчета показателей.

Для каждого процесса в нефтяной компании возможно проведение маржинального анализа затрат и прибыли, при проведении которого будут использованы данные аналитического отчета о группировке затрат. Результатом такого анализа будет «Отчет о результатах процесса «Добыча нефти» (с разбивкой на постоянные и переменные затраты)» (табл. 9).

Как видим из проведенного анализа (см. табл. 9), на величину критической точки влияют три основных фактора:

- цена реализации;
- переменные затраты на единицу продукции;
- постоянные затраты.

Таким образом, 6 666 тыс. т в I квартале 2013 г. и 6 787 тыс. т в I квартале 2014 г. – это тот объем реализации, при котором нефтяная компания не будет иметь прибыли и не будет нести убытки. Точка безубыточности увеличилась незначительно, на 1,8%, или на 121 тыс. т.

Таблица 9

**ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ ПРОЦЕССА «ДОБЫЧА НЕФТИ» (С РАЗБИВКОЙ НА ПОСТОЯННЫЕ И ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ) ЗА I КВАРТАЛ 2013-2014 гг.**

Показатели	I квартал 2013 г.	I квартал 2014 г.	Отклонение	
			абсолютное	относительное, %
1	2	3	4	5
Постоянные издержки, тыс. руб.	1 737 147	1 845 024	107 877	6,21
Переменные издержки, тыс. руб.	6 297 142	6 961 921	664 779	10,6
Удельные переменные издержки, руб.	811	875	64	7,9
Общие издержки, тыс. руб.	8 034 289	8 806 945	772 656	9,6
Объем реализации, тыс. т	7 768	7 954	186	2,4
Цена одной тонны нефти, руб. /т	1 071	1 147	76	7,1
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	8 321 478	9 124 288	802 810	9,7
Прибыль, тыс. руб.	287 189	317 343	30 154	10,5
Маржинальный доход, тыс. руб.	2 024 336	2 162 367	138 031	6,8
Ставка маржинального дохода, руб./т	260	272	12	4,6
Точка безубыточности в натуральном выражении, тыс. т	6 666	6 787	121	1,8
Точка безубыточности в стоимостном выражении, тыс. руб.	7 140 925	7 785 233	644 308	9
Точка безубыточности в процентах к безубыточному объему продаж, %	86	85	0	-0,6
Критический уровень постоянных затрат, тыс. руб.	2 021 630	2 164 538	142 908	7,1

Безубыточный объем продаж в стоимостном выражении по предприятию в I квартале 2013 г. составил 7 140 925 тыс. руб., или же 86% к фактическому объему производства товарной продукции. Другими словами, для того чтобы предприятие получило в прибыль в I квартале 2013 г., ему необходимо было произвести продукции свыше 6 666 тыс. т. Предприятие эту задачу выполнило, так как фактически достигнутый объем производства превысил критический уровень производства товарной продукции и составил 7 768 тыс. т.

К I кварталу 2014 г. сложилась следующая ситуация: безубыточный объем продаж составил 6 787 тыс. т, что в денежном выражении составило 7 785 233 тыс. руб., или 85% к фактическому объему производства товарной продукции.

Анализ точки безубыточности, проведенный нами, выявил тенденцию увеличения этого показателя. Точка безубыточности поднялась незначительно с 6 666 тыс. т в I квартале 2013 г. до 6 787 тыс. т в том же квартале 2014 г. Хорошим моментом является то, что предприятие в I квартале 2014 г. также получило прибыль, так как им было произведено продукции на 7 954 тыс. т, что выше критического объема производства на 169 тыс. т.

На основе проведенного анализа можно построить график безубыточности, который является инструментом для планирования, контроля и организации

получения прибыли, исходя из имеющихся возможностей.

Используя методы маржинального анализа, можно установить критический уровень не только объема продаж, но и суммы постоянных затрат, а также цены при заданном значении остальных факторов. Необходимость такого расчета объясняется тем, что мы смогли определить максимально допустимую величину постоянных расходов, которая покрывается маржинальным доходом при заданном объеме продаж, цены и уровня переменных затрат на тонну продукции.

Критический уровень постоянных затрат рассматриваемого предприятия для I квартала 2013 г. – 2 021 630 тыс. руб., для 2014 г. – 2 164 538 тыс. руб., т.е. предприятие при таких значениях не имело прибыли, но и не несло убытков. Если постоянные затраты превысят этот уровень, то предприятие понесет убытки. Фактический уровень постоянных затрат по исследуемому предприятию меньше критического уровня: в I квартале 2013 г. затраты составили 1 737 147 тыс. руб. (меньше критического уровня на 14,1%), в I квартале 2014 г. фактический уровень постоянных затрат – 1 845 024 тыс. руб. (меньше критического уровня на 14,8%).

Для проведения маржинального анализа затрат и прибыли отдельных бизнес-сфер (НГДУ) предлагается также аналитический отчет «Отчет о результа-

тах бизнес-сферы НГДУ (по всем постоянным и переменным затратам, детализации выручки)», который похож на предыдущий отчет и обладает теми же информационно-аналитическими возможностями. Отличие заключается в том, что предназначен такой отчет для более детальной разбивки затрат и выручки в разрезе подразделений, в нашем случае в разрезе отдельно взятых НГДУ нефтяной компании. Итак, для того чтобы управлять затратами современной предприятия нефтедобывающей отрасли, необходимо использовать весь комплекс методов и инструментов управления, которые помогут своевременно выявлять факторы внешней и внутренней среды предприятия, влияющие на учет и калькулирование себестоимости продукции. В качестве такого инструмента управления затратами выступает система контроллинга затрат, которая призвана не просто оперативно управлять затратами, но должна также обеспечить достижение стратегических целей в будущем.

### Литература

1. Головина Т.А. Основные концепции управленческого анализа затрат на промышленном предприятии [Текст] / Т.А. Головина, Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2005. – №1.
2. Лейберт Т.Б. Управление затратами на нефтехимических и нефтедобывающих предприятиях [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова. – Уфа : Изд-во Уфимского госуд. нефтяного техн. ун-та, 2015. – 124 с.
3. Лейберт Т.Б. Управление затратами как инструмент формирования инвестиционных потоков промышленного предприятия [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова. – М. : Палеотип, 2008. – 168 с.
4. Лейберт Т.Б. Управленческий анализ запасов и затрат [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова. – Уфа : Изд-во Уфимского госуд. нефтяного техн. ун-та, 2015. – 124 с.
5. Халикова Э.А. Учетные аспекты контроллинга затрат в современной практике нефтяных компаний [Текст] / Э.А. Халикова, И.И. Уразметова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – №6. – С. 52-59.
6. Халикова Э.А. Процессный подход к управлению затратами в нефтяных компаниях [Текст] / Э.А. Халикова, И.И. Уразметова // Сервисные услуги в добыче нефти: мат-лы науч.-практ. конф. – Уфа : РИЦ УГНТУ, 2014. – 505 с.

### Ключевые слова

Управление затратами; контроллинг затрат; бизнес-сфера; себестоимость продукции; нефтяная компания; анализ затрат; переменные затраты; постоянные затраты; смета затрат; маржинальный анализ.

*Халикова Эльвира Анваровна*

*Уразметова Ильмира Ильгизовна*

### РЕЦЕНЗИЯ

В современных условиях ведения бизнеса для достижения конкурентных преимуществ менеджмент компании использует принципиально новые инструменты внутрифирменного управления. В этой связи в практике управления используется зарубежный инструментарий – контроллинг затрат, представляющий собой учетно-контрольную и аналитическую функции управления.

Представленная к рецензированию статья посвящена аналитическому инструментарию для оценки эффективности отдельных бизнес-процессов и для оценки эффективности деятельности нефтяной компании, а также дано экономической обоснование целесообразности использования предлагаемых форматов аналитических отчетов для менеджеров разных уровней управления в нефтяной компании.

Несомненным достоинством статьи является рассмотрение современной практики использования способов и приемов управленческого анализа затрат для обоснования дальнейших управленческих решений менеджерами различных уровней управления.

При этом на практическом примере показаны форматы стандартных аналитических отчетов, формируемых в системе контроллинга затрат, а также управленческих отчетов, характеризующих специфику бизнес-процесса «Добыча нефти» в деятельности нефтяной компании. В рамках проведенных исследований авторами предложены форматы аналитических отчетов, позволяющий обосновать распределение затрат на переменные и постоянные, а также провести маржинальный анализ.

Важным как в научном, так и в практическом плане представляется разработка аналитического инструментария управленческого анализа затрат и методических аспектов ее применения в системе контроллинга затрат.

Этим в статье доказана необходимость внедрения в российскую практику управления контроллинга затрат, позволяющего обеспечить получение оперативной и аналитической информации о затратах для оценки эффективности деятельности как отдельных бизнес-процессов и бизнес-единиц, так и в целом нефтяной компании.

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

*Буренина И.В., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Экономика и управление на предприятиях нефтяной и газовой промышленности» Уфимского государственного нефтяного технического университета, г. Уфа.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ