

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРУКТУРНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ НЕФТЕГАЗОВЫХ КОРПОРАЦИЙ

© 2012 С.Н. Петухов

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола
E-mail: ctepa86@mail.ru

Рассматриваются проблемы формирования интегрированной информации в системе учета структурных подразделений нефтегазовых корпораций, оказывающих взаимные услуги и использующих трансфертные цены.

Ключевые слова: корпорация, структурные подразделения, управленческий учет, услуги, затраты, цены.

Развитие инновационных процессов российской экономики во многом зависит от деятельности корпоративных структур в разных сегментах бизнеса, поскольку именно корпорации в большей степени осуществляют в своей деятельности производственный маркетинг. Создание многочисленных дочерних предприятий и структурных подразделений корпорации “должны выполняться вкупе с производственно-технической трансформацией самих корпоративных бизнес-структур, соответственно, с отказом от массово-поточных, экологически грязных и энергоемких производств, несоответствующих режиму нормирования и системе эффективного менеджмента”¹. Для создания системы эффективного менеджмента в настоящее время требуется четкое взаимодействие уровней корпоративного управления, служб, отвечающих за деятельность корпорации в целом, с ее многочисленными структурными подразделениями.

Управление структурными подразделениями крупных корпораций в настоящее время выступает важнейшей проблемой науки и практики, которая рассматривается в плоскости стратегического развития и текущих задач бизнеса. Структурные подразделения вертикально интегрированных корпораций, осуществляющих свою деятельность в сфере добычи нефти и газа, являются, во-первых, многочисленными, во-вторых, разноотраслевыми, комплексно обслуживающими объекты добычи нефти и газа и, кроме этого, занимающимися строительством, реконструкцией, ремонтом объектов, жилищно-коммунальными, социально-культурными и другими услугами, оказываемыми, в числе прочего, и на сторону. Деятельность одного структурного подразделе-

ния можно рассматривать как деятельность целого предприятия с той лишь разницей, что у него нет юридического статуса, самостоятельного баланса, подразделение не является налогоплательщиком, а организация деятельности подчинена общей стратегии бизнеса и учетной политике корпорации.

Большое количество структурных подразделений, которыми обладают исследуемые нефтегазовые корпорации, является фактором, определяющим сложность управленческого процесса из-за несвоевременной и порой недостоверной информации о происходящих операциях (сделках) в структурных подразделениях ежедневно. Принцип “котлового” учета не изжит в большинстве производственных организаций, включая крупные. Поэтому какие бы затраты ни осуществляли структурные подразделения, неизбежно перераспределение этих затрат, связанное со взаимным оказанием услуг структурными подразделениями друг другу и на сторону, с формированием себестоимости основных видов продукции, продажу которых осуществляет сама корпорация, и др. Это перераспределение не исключено и в тех случаях, когда учет затрат в структурных подразделениях осуществляется на специально выделенных счетах управленческого учета, а сводом занимают централизованные бухгалтерии корпорации.

В данных условиях проблемными являются не только вопросы учета и контроля затрат структурных подразделений, но и вопросы формирования трансфертных цен, используемых для предъявления выполненных работ, оказанных услуг структурными подразделениями друг другу. Глубокая аналитика учета, использование мно-

гочисленных процедур признания учета, оценки, распределения и перераспределения затрат структурных подразделений должны быть основаны на использовании единых методологических подходов всеми структурными подразделениями корпорации. Это требует научно обоснованного методического обеспечения учета и контроля затрат, которое позволит принимать своевременные и эффективные управленческие решения.

Передача затрат по выполненным работам (оказанным услугам) друг другу, а также определение фактической себестоимости выполнения работ (оказания услуг) на сторону производится посредством планово-расчетных цен, утвержденных планово-экономическим управлением Общества, и отклонений фактических расходов на выполнение работ (оказание услуг) от планово-расчетных цен. Затраты, связанные с выполнением работ (оказанием услуг), собираются в системе интегрированного учета в разрезе объектов сбора затрат, по соответствующим видам производств.

Структурные подразделения, получающие работы (услуги) от структурных подразделений

Для передачи стоимости перепредъявленных работ (услуг) структурным подразделениям - заказчикам структурные подразделения, получающие работы (услуги) для перепредъявления, создают заказы, которые в дальнейшем подтверждаются структурными подразделениями - заказчиками.

С целью сохранения в товарном балансе для целей налогового учета бизнес-сферы производителей услуг по перепредъявляемым услугам обслуживающих производств и хозяйств, структурные подразделения, получившие работы (услуги) для перепредъявления, в заказе в заголовке "Поля пользователя" заполняют код бизнес-сферы производителей услуг и вид производства, которые структурные подразделения - производители услуг передали данным структурным подразделениям.

На основании подтверждений к заказу формируется "Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг)".

В конце отчетного периода в модуле "Управление финансами" производятся следующие записи:

Дт	Кт	Наименование операции
<i>а) В передающем структурном подразделении</i>		
79 88 00 00 00 - Внутрихозяйственные расчеты/расчеты структурных подразделений по прямым проводкам" БС-отправителя	32 99 99 99 01 "Стоимость переданных /полученных производственных услуг" БС-отправителя	Отражается перепредъявление другим структурным подразделениям - заказчиком фактической себестоимости оказанных работ (услуг), в части, приходящейся на объем оказанных услуг этим структурным подразделениям
<i>б) В структурном подразделении, которому предоставлялись услуги:</i>		
32 99 99 99 01 "Стоимость переданных /полученных производственных услуг" БС-получателя	79 88 00 00 00 "Внутрихозяйственные расчеты/расчеты структурных подразделений по прямым проводкам" БС-получателя	Отражается фактическая себестоимость оказанных услуг

для передачи другим структурным подразделениям, сумму, приходящуюся на перепредъявляемые работы (услуги), отражают по виду производства 76001 "Перепредъявление услуг". По услугам, полученным от обслуживающих производств и хозяйств, и подлежащих перепредъявлению другим структурным подразделениям, передающие структурные подразделения отражают по виду производства 76002 "Перепредъявление услуг по обслуживающим производствам" (в соответствии со справочником видов производств корпорации в связи с утвержденной учетной политикой).

Документы о предъявляемой структурными подразделениями стоимости оказываемых друг другу услуг принимаются в качестве основы для формирования трансфертных цен. Под трансфертным ценообразованием в экономической науке понимаются процессы формирования цены на товары, работы, услуги, другие объекты прав, по которые организация проводит их реализацию взаимозависимым лицам. Структурные подразделения нефтегазовой корпорации, имеющие статус дочерних компаний, относятся к статусу взаимозависимых лиц. Поэтому головной организа-

ции требуется единая политика формирования и применения трансфертных цен при расчетах за оказание взаимных услуг (работ) структурными подразделениями корпорации.

Для формирования трансфертной цены требуется выполнение определенных действий, последовательность которых можно представить некоторым алгоритмом:

1-й шаг. Подготовительная работа. Для каждого центра структурного подразделения, отвечающего за оказание услуг другому структурному подразделению нефтегазовой корпорации необходима система показателей для оценки результата деятельности подразделения (трансфертной прибыли). Определение трансфертной прибыли осуществляется в рамках методик, предусмотренных для этой цели учетной политикой корпорации.

2-й шаг. Подготовка информации на основе фактического документооборота о сложившихся затратах по оказываемым услугам структурными подразделениями:

- в разрезе видов услуг;
- в разрезе подразделений.

3-й шаг. Определение трансакционных издержек структурного подразделения нефтегазовой корпорации, связанных с оказанием взаимных услуг, ответственность за формирование которых наряду с головной организацией несет структурное подразделение (например, заключение договоров на оказание услуг в рамках единого проекта нефтегазовой корпорации).

4-й шаг. Определение состава и объема затрат структурных подразделений, не включаемых в трансфертные цены по оказываемым услугам, например, убытки от обесценивания активов, содержащихся на балансе дочерней организации (структурного подразделения), расходы от продажи инвестиций и т.д.

5-й шаг. Определение трансфертной прибыли. Для этого может быть использован традиционный подход: *доходы (за минусом доходов, не связанных с оказанием услуги) минус расходы (уменьшенные на величину расходов, не участвующих в оказании услуги) минус трансакционные издержки (головной организации и дочерней компании), связанные с оказанием услуги.*

В системе интегрированного учета затрат по структурным подразделениям для развития адекватного трансфертного ценообразования требуется, на наш взгляд, выделение систем ключевых показателей, их формализация и постоянный мо-

нитинг их динамики. Известно, что управленческий учет в мировой практике оперирует понятием сбалансированной системы показателей, и к их группировке требуется методически обоснованный подход. В нашем случае управленческий учет структурных подразделений тоже может генерировать для управления своей деятельностью систему показателей, сгруппировать которые можно по принципу сбалансированности.

Каждый показатель для анализа деятельности подразделения корпорации и самой корпорации в целом должен иметь стоимость, т.е. сумму издержек на постоянный сбор, компиляцию, хранение, обсуждение, анализ, управление и поддержку показателя. Это требование, на наш взгляд, следует вводить при выделении показателей, “отвечающих” за деятельность структурных подразделений корпорации, чтобы не пришлось в процессе дальнейшего управления отказываться от отдельных показателей в связи с высокой стоимостью их измерения. Определить стоимость показателя достаточно сложно, окончательно это можно сделать при сформированном источнике информации для расчета показателя.

В процессе разработки показателей необходимо учитывать не только существующие информационные возможности корпорации, но и ее стратегические цели. Каждое подразделение должно ориентировать свою деятельность на установленную систему стратегических показателей. Надо отметить, что на практике разработать некую “идеальную” систему показателей невозможно. Поэтому необходима система мер, определяющая правильность и обоснованность процесса измерения выбранной системы показателей. Кроме того, показатели системы требуется пересматривать в зависимости от того, как деятельность корпорации приспособляется к изменениям рынка. Для каждого выбранного показателя в подразделении должен быть выделен сотрудник, отвечающий за достижение целевого значения показателя и выполнение намеченных инициатив.

Конкретное содержание информации, предоставляемой системой управленческого (либо интегрированного) учета, зависит от организации обмена информацией, формата, метода доставки, своевременности, а также сопроводительных расшифровок. Способ обмена информацией для менеджеров является существенным критерием, определяющим практическую полезность информации.

К информации, которая необходима в структурном подразделении для формирования трансферт-

ных цен, относится, в первую очередь, информация о переменных и постоянных расходах, которые зависят от уровня деловой активности, переменные - напрямую от объемов производства, а постоянные - не зависящие от объемов производства, сохраняющие свой объем в определенном промежутке времени. К переменным расходам традиционно относятся расходы, непосредственно связанные с ведением технологического процесса: материалы, топливо, энергетические расходы, расходы на оплату труда рабочих с отчислениями во внебюджетные фонды. На практике большая часть затрат структурных подразделений относится к прямым производственным и общепроизводственным расходам, причем прямые (позлементные) производственные расходы собираются в системе управленческого и бухгалтерского учета одновременно, расходы на управление структурным подразделением (общепроизводственные) собираются, как правило, только в системе бухгалтерского учета.

При оказании услуг одним структурным подразделением другому закрытие счетов с учетом общепроизводственных расходов в рамках фактических затрат осложняется тем, что необходимо закрыть счета сначала по одному структурному подразделению, оказывающему услуги с учетом предъявленных в его адрес счетов по услугам, оказанным другими подразделениями, затем эту процедуру повторить по каждому структурному подразделению. Трансфертная цена в этом случае играет роль стоимостного "барьера", установленного для производственных затрат подразделения. Ее расчет на уровне плановых показателей, как обычно это осуществляется на практике, позволяет отразить в системе фактических затрат стоимость оказанной услуги исходя из ее расчетно-плановой величины единицы работы, умноженной на фактически выполненный объем работ. То есть в системе фактических затрат структурного подразделения присутствуют затраты, определенные расчетным путем. Точность расчета является важным фактором, который может повлиять на общую сумму затрат структурного подразделения, его рентабельность.

Важным моментом в определении трансфертной цены на основе калькуляционных расчетов является распределение косвенных расходов. Учетной практике известны следующие методы распределения косвенных расходов:

- *метод прямого счета*, при котором расходы подразделений вспомогательных производств

включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов по планово-учетным ценам;

- *метод распределения расходов на основе принятых баз распределения* - используется для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции (работ, услуг). Базой распределения может быть выбрана: заработная плата производственных рабочих, или заработная плата производственных рабочих плюс отчисления на страхование, или заработная плата производственных рабочих с отчислениями плюс расходы по содержанию и эксплуатации оборудования (например, амортизация) и т.д.

Для перераспределения расходов для оказания услуг структурными подразделениями друг другу используются:

- *метод повторного распределения*, при котором осуществляется повторное отнесение расходов одного структурного подразделения на другие (методом прямого счета или распределением расходов). При отнесении расходов проводится корректировка величины распределяемых расходов подразделений или изменения себестоимости продукции (работ, услуг). Недостатком такой практики является то, что распределение осуществляется до тех пор, пока нераспределенная величина затрат не станет несущественной;

- *метод последовательного распределения*, при котором устанавливается последовательность распределения расходов структурных подразделений для списания затрат на другие подразделения. Последовательность устанавливается исходя из величины оказания услуг подразделениями, первыми при этом распределяются расходы того подразделения, которое оказывает больше всего услуг другим подразделениям. При использовании данного метода не принимается во внимание та часть продукции (работ, услуг), которая передается подразделениями друг другу.

Перечень методов, применяемых в практике производственных организаций, может быть расширен исходя из особенностей технологии производств, выполняемых работ, оказываемых услуг, отраслевой принадлежности и т.д.

¹ Гильмутдинов А.А. Роль корпоративной собственности в активизации инновационных процессов // Экон. науки. 2011. № 2 (75). С. 177.