

*Елена Геннадьевна ТОКМАКОВА —
доцент кафедры бухгалтерского учета
и АХД, кандидат экономических наук*

УДК 657.1

МЕТОДИКА УЧЕТА ПОТЕРЬ ПРИ ДОБЫЧЕ НЕФТИ С ВВЕДЕНИЕМ СПЕЦИАЛЬНОГО СИНТЕТИЧЕСКОГО СЧЕТА

АННОТАЦИЯ. В статье рассматривается порядок отражения на счетах бухгалтерского учета потерь при добыче нефти с введением специального синтетического счета и изложением методики применения его субсчетов для формирования полной информации о потерях в нефтедобыче.

The author dwells upon the order of oil products loss registering . and offers in this regard to implement a special synthetic account including several subaccounts some of which are considered in this article.

Согласно действующим инструктивным положениям, существующая в настоящее время система учета потерь при добыче нефти не выделяет потери в самостоятельный объект. Лишь технологические нормируемые потери нефти отражаются в исполнительном балансе нефти отдельной строкой. Необходимость выделения этого показателя определена Инструкцией по учету нефти в нефтедобывающих объединениях (РД 39-30-627-81, утверждена Министерством нефтяной промышленности 01.12.1981 г.). Факт отражения технологических нормируемых потерь добываемого углеводородного сырья в исполнительном (товарном) балансе вызывает необходимость их отражения в учете с включением стоимости указанных объектов в себестоимость валовой добычи нефти. Это и имеет место в учете при составлении бухгалтерской проводки: дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 43 «Готовая продукция».

Однако, согласно вышеуказанной инструкции, в товарном балансе не отражают отдельной строкой утерянную безвозвратно нефть в результате разлива при аварии.

Согласно инструкции по учету нефти, по строке «Валовая добыча» в исполнительном балансе нефти отражается нефть, отпущенная покупателям, использованная на производственно-технологические нужды нефтедобывающего предприятия, технологические потери, разница в остатках нефти на начало и конец отчетного периода в резервуарных парках, в установках подготовки нефти. Таким образом, потери нефти при ее разливе не входят в валовую добычу.

Указанные факты — весьма серьезное обстоятельство, характеризующее существующую систему производственного учета готовой продукции в нефтяной промышленности, на которой базируется бухгалтерский учет, как неудовлетворительную и, соответственно, требующую совершенствования. Такой подход к определению объема только вуалирует потери, создает видимость благополучия при наличии потерь, дезинформирует управление.

В целях устранения имеющихся недостатков системы производственного учета считаем необходимым введение специального показателя в форму исполнительного баланса по нефти — «Потери нефти при разливе в результате аварий», что позволит четко выделить реальный объем потерь нефти.

Пользователи бухгалтерской информации в рамках существующей системы учета лишены возможности получить показатель общих потерь при добыче нефти. Для получения этих сведений необходимо оперировать предварительно обработанной информацией производственного учета, проводить определенные учетные процедуры по выборке и обработке данных бухгалтерского учета.

Предлагаемая методика учета потерь при добыче нефти с применением вводимого счета «Потери при добыче нефти» представляется:

- во-первых, целесообразной, так как позволяет выделить и обособить данный объект для более четкого представления в бухгалтерском учете;
- во-вторых, логичной, связывающей в единое целое различные виды потерь при добыче нефти в определенной последовательности, позволяющей формировать в учете необходимые для системы управления показатели;
- в-третьих, упорядочивающей, то есть представляющей потери по их видам, для каждого из которых предусмотрены определенные правила учета и аналитические счета.

Схематично (в виде Т-образной схемы) с указанием показателей, отражаемых по дебету и кредиту, вводимый по нашему предложению счет представлен на рис. 1.

ДЕБЕТ	«ПОТЕРИ ПРИ ДОБЫЧЕ НЕФТИ»	КРЕДИТ
<ol style="list-style-type: none"> 1. Технологические потери нефти и газа в пределах норм 2. Потери нефти при разливе в результате аварии 3. Потери попутного газа при сжигании сверх установленных норм 4. Экологические платежи за НДС (ПДВ) 5. Штрафы, начисленные при загрязнении окружающей среды в результате разлива нефти и сжигании попутного газа сверх норм 6. Затраты на ликвидацию последствий аварий с разливом нефти 		<ol style="list-style-type: none"> 1. Сумма потерь, компенсируемых сторонними организациями и лицами, виновными в их возникновении, списываемая при предъявлении претензии 2. Сумма потерь, списываемых на себестоимость продукции 3. Сумма потерь, списываемых как прочие расходы предприятия 4. Сумма потерь, списываемых как убытки предприятия

Рис. 1. Схема предлагаемого к введению в учет нефтедобывающего предприятия счета «Потери при добыче нефти»

В целом предлагаемая методика учета потерь при добыче нефти сводится к следующей схеме:

- выявленные технологические потери подлежат отражению по дебету счета «Потери при добыче нефти», субсчет «Технологические потери»;
- потери при добыче нефти, не обусловленные технологией производства, подлежат отражению по дебету счета «Потери при добыче нефти», субсчет «Потери при авариях с разливом нефти»;
- экологические потери при добыче нефти подлежат отражению по дебету счета «Потери при добыче нефти», субсчет «Экологические потери».

Списание потерь при добыче нефти производится по кредиту предлагаемого к введению счета «Потери при добыче нефти» по направлениям, определяемым действующим законодательством и инструктивными положениями, регламентирующими систему бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Предлагаемый к введению в бухгалтерский учет нефтедобывающего предприятия счет «Потери при добыче нефти» сальдо не имеет. Он закрывается в конце каждого месяца путем списания отраженных по дебету потерь на счета в зависимости от направления списания потерь.

При определении места предлагаемого к введению счета в системе групп счетов, выделяемых при их классификации по разным признакам, следует указать на весьма отчетливо прослеживающуюся аналогию со счетом 28 «Брак в производстве».

Таким образом, вводимый счет «Потери при добыче нефти» при классификации по структуре и назначению можно отнести к сопоставляющим счетам. Структура счета позволяет сопоставить отражаемую по дебету общую сумму потерь при добыче нефти с суммой компенсации этих потерь и выявить некомпенсируемые потери, подлежащие списанию по кредиту счета либо на себестоимость продукции, либо на убытки.

Между тем при рассмотрении техники учетных записей по предлагаемому к введению счету «Потери при добыче нефти» совершенно четко прослеживаются правила, применяемые для собирательно-распределительных счетов. В течение отчетного периода потери при добыче нефти собираются по дебету предлагаемого к введению счета, а в конце месяца списываются по определенным направлениям, предусмотренным действующим законодательством и инструктивными положениями, регламентирующими бухгалтерский учет.

Таким образом, вводимый счет, скорее всего, можно охарактеризовать как транзитный, позволяющий сформировать при системном отражении на счетах показатель потерь при добыче нефти. Это делает возможным отнесение вводимого счета к группе собирательно-распределительных счетов, включающей счет 25 «Общепроизводственные расходы» и счет 26 «Общехозяйственные расходы».

При классификации счетов по экономическому содержанию счет «Потери при добыче нефти» логично включить в группу счетов для учета процесса производства, так как очевидно, что подлежащие отражению на рассматриваемом счете объекты (потери) возникают именно в процессе производства — добычи нефти.

Исходя из возможности проведения вышеуказанной аналогии, можно было бы использовать с этой целью номер 28 (согласно действующему Плану счетов — «Брак в производстве»). По нашему мнению, это не лишено логики, так как параллель с производством брака в обрабатывающих отраслях вполне уместна: утрата добытой нефти и попутного газа сверх предусмотренных норм — это своеобразный брак в добывающей отрасли. Использование номера 28 возможно еще и потому, что План счетов утвержден к применению для учета финансово-хозяйственной деятельности в организациях всех отраслей производственной деятельности, в том числе и добывающих.

Однако наличие определенных, весьма существенных, особенностей, связанных с указанными нештатными ситуациями — разливом нефти, когда наносится значительный ущерб окружающей среде, сжиганием нефтяного газа и другими обстоятельствами — влияет на методику учета потерь. В частности, когда при нефтедобыче утрачивается добытое сырье, а не произведенная из имеющихся материалов продукция, имеют место существенные экологические потери. Кроме того, техника учетных записей по предлагаемому к введению счету, как было отмечено выше, позволяет причислить его к группе собирательно-распределительных счетов.

Инструкция по применению Плана счетов, утвержденная приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н, предоставляет организациям возможность для учета специфических операций вводить в план счетов дополнительные синтетические счета. Это делает, по нашему мнению, необходимым присвоение отдельного номера для вводимого счета, а при потенциальной возможности расширения сферы его применения и в других добывающих отраслях позволяет использовать следующую формулировку его названия: «Потери при добыче».

При принятии решения о присвоении конкретного номера следует руководствоваться следующими принципами:

- во-первых, счет «Потери при добыче нефти» должен располагаться в 3 разделе «Затраты на производство» действующего Плана счетов;
- во-вторых, свободными в 3 разделе Плана счетов, исходя из того, что позиции с 30 по 39 предусмотрены для учета затрат по элементам в рамках управленческого учета, остались только номера 22, 24 и 27;
- в-третьих, так как, по сути, в применении вводимого счета много общего с правилами применения счета 28 «Брак в производстве», счета 25 «Общепроизводственные расходы», счета 26 «Общехозяйственные расходы», номер должен быть близким к этим номерам.

Таблица 1

**Корреспонденция по счету «Потери при добыче нефти»,
субсчет 1 «Технологические потери»**

Бухгалтерская проводка	Содержание операции	Наименование первичного документа, на основании которого производится бухгалтерская запись
Аналитический счет 1.1. «Технологические потери нефти»		
Д 27 К 43	Отражены выявленные технологические потери нефти	Акт на списание технологических потерь нефти
Д 20 К 27	Списаны технологические потери нефти на себестоимость валовой добычи нефти	Справка бухгалтерии
Аналитический счет 1.2. «Технологические потери попутного газа»		
Д 27 К 43	Отражены выявленные технологические потери попутного газа в пределах и сверх установленных норм при отсутствии средств утилизации или при экономической нецелесообразности его утилизации	Акт на списание технологических потерь попутного газа
Д 20 К 27	Списаны технологические потери попутного газа в пределах норм	Справка бухгалтерии
Д 91 К 27	Списаны технологические потери попутного газа сверх установленных норм	Справка бухгалтерии

Представленные выше доводы позволяют определить номер вводимого счета «Потери при добыче нефти» как «27».

Бухгалтерские записи по предлагаемому к введению счету 27 «Потери при добыче нефти» в разрезе открытых к данному счету субсчетов и аналитических позиций (с указанием содержания хозяйственных операций) представлены в табл. 1, 2, 3.

В табл. 1 представлены учетные записи по списанию в первом случае нефти, во втором — газа как технологических потерь, в связи с этим требуется четко определить порядок их оценки. Указанные потери оцениваются по производственной себестоимости продукции прошлого отчетного периода (месяца). Мы считаем данный способ оценки вполне приемлемым в рамках предлагаемой методики бухгалтерского финансового учета. Для предприятия — субъекта хозяйствования — потери в данном случае сводятся к утрате продукции, выраженной в сумме стоимости затрат на добычу определенной части этого добытого сырья. Газ, сожженный в

Таблица 2

**Корреспонденция по счету «Потери при добыче нефти»,
субсчет 2 «Экологические потери»**

Бухгалтерская проводка	Содержание операции	Наименование первичного документа, на основании которого производится бухгалтерская запись
Аналитический счет 2.1. Экологические платежи за ПДВ (ПДС)		
Д 27 К 68	Начислены платежи за ПДВ (ПДС)	Справка бухгалтерии
Д 20 К 27	Списаны начисленные платежи на себестоимость продукции	Справка бухгалтерии
Аналитический счет 2.2. «Штрафные санкции по экологии»		
Д 27 К 68	Начислены штрафы за превышение ПДВ (ПДС), в том числе при авариях с разливом нефти	Акт, составленный комитетом по охране окружающей среды
Д 76/2 К 27	Предъявлена претензия сторонней организации, виновной в возникновении ситуации, повлекшей уплату штрафных санкций за загрязнение окружающей среды	Претензионное письмо, предъявленное сторонней организации в случае признания последней суммы, предъявленной претензии
Д 91/2 К 27	Списана сумма начисленного штрафа как внереализационные расходы	Справка бухгалтерии

факелах сверх установленных норм, в настоящее время, как уже неоднократно упоминалось выше, в бухгалтерском учете не фиксируется. Данный показатель находит отражение лишь в производственном учете, в рамках которого выражается в натуральном измерителе (м³), но в бухгалтерском учете следует применять стоимостной измеритель. Поэтому требуется решить, каким образом будет производиться оценка этих потерь газа. По нашему мнению, следует так же, как это делается в отношении потерь нефти, производить оценку по производственной себестоимости нефтяного газа предыдущего месяца.

Представленная таблица иллюстрирует порядок учета штрафных санкций и экологических платежей как финансовых потерь при добыче нефти.

В табл. 3 представлена система учетных записей по отражению на счетах бухгалтерского учета потерь при добыче нефти, не обусловленных технологией производства, а вызванных чрезвычайными ситуациями — авариями с разливом нефти.

Таблица 3

**Корреспонденция по счету «Потери при добыче нефти»,
субсчет 3 «Потери при авариях с разливом нефти»**

Бухгалтерская проводка	Содержание операции	Наименование первичного документа, на основании которого производится бухгалтерская запись
Аналитический счет 3.1. «Потери нефти при авариях»		
Д 27 К 43	Списывается стоимость безвозвратно утраченной при разливе в результате аварии нефти	Акт на списание нефти в результате аварии
Д 99 К 27	Списана сумма утраченной нефти как убыток	Справка бухгалтерии о списании суммы потерь
Аналитический счет 3.2. «Затраты на ликвидацию последствий аварий с разливом нефти»		
Д 27 К 10	Списывается стоимость материалов, использованных при работах по ликвидации последствий аварии с разливом нефти	Требование-накладная
Д 27 К 70	Начислена заработная плата персоналу, занятому на работах по ликвидации последствий аварии	Наряд на сдельную оплату труда
Д 27 К 69	Произведены отчисления на социальные нужды по заработной плате персонала, занятого на работах по ликвидации последствий аварии с разливом нефти	Ведомость начисления ЕСН и отчислений на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Д 27 К 60	Акцептован счет сторонней организации за работы по ликвидации последствий аварии с разливом нефти	Счет-фактура на объем выполненных работ по ликвидации последствий аварии с разливом нефти
Д 76/2К 27	Предъявлена претензия сторонней организации, виновной в возникновении аварии с разливом нефти	Претензионное письмо, предъявленное сторонней организации
Д 99 К 27	Списываются не компенсируемые затраты по ликвидации последствий аварии как чрезвычайные расходы	Справка бухгалтерии

Комментируя предлагаемую методику учета потерь при добыче нефти в части списания потерь, представленную в табл. 1, 2, 3, следует остановиться на порядке списания потерь на себестоимость добываемой нефти (Д 20 К 27). По нашему мнению, представляется целесообразным для отражения потерь при добыче нефти в себестоимости продукции ввести специальную одноименную статью, как это имеет место в системе учета затрат перерабатывающих отраслей относительно потерь от брака. Это позволит обособленно фиксировать сумму потерь при добыче нефти в регистрах учета затрат на производство продукции, в отчетной калькуляции и даст возможность:

- во-первых, установить адекватность процесса сбора и обработки данных о затратах предприятия в части потерь истинной экономической сущности рассматриваемого объекта;

- во-вторых, будет способствовать рационализации системы формирования данных о расходах предприятия по производству продукции в целях восприятия их пользователями информации;

- в-третьих, повысит степень детализации показателей в области учета затрат, необходимую для совершенствования аналитической работы на данном участке хозяйственной деятельности.

*Леонид Леонидович РЕШЕТНИКОВ —
зав. кафедрой математических
методов и информационных
технологий в экономике,
кандидат технических наук, доцент*

УДК 330.4

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПО ЭКСПЛУАТАЦИИ МАШИН С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОРПОРАТИВНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ

АННОТАЦИЯ. Рассматриваются пути совершенствования эксплуатации строительной техники, этапы построения систем эффективной эксплуатации машин, создания корпоративных информационных систем предприятий по эксплуатации строительных машин

The author considers how to perfectly exploit building machines as well as how to outline the stages of such effective exploitation and to construct corporate information systems for enterprises to exploit building machines.

В настоящее время использование строительной техники и дорогостоящего оборудования в производственной деятельности предприятиями РФ крайне затруднено. Приобретение оборудования и техники в собственность часто становится непосильным бременем в связи с необходимостью решения сложного комплекса технических, организационных и пр. проблем по обеспечению эффективной эксплуатации сложнейших в техническом отношении устройств.

Решение множества проблем можно наблюдать из опыта развитых стран, которые широко используют аренду. Высококачественная аренда, широко распространенная в развитых странах, позволяет получить следующие выгоды для арендодополучателей:

- использовать необходимое оборудование, которое предприятие не может позволить себе купить;

- опробовать машину или определиться с моделью и сменным оборудованием до принятия решения о покупке;

- увеличить материально-техническую базу предприятия без дополнительных капитальных вложений;

- увеличить производственные мощности предприятия в пиковые периоды;