Современные подходы к построению систем управленческого учета

Пашкова Людмила Владимировна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры «Управленческий учет»
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
Москва (E-mail: l.pashkova@mail.ru)
Герчикова Анна Владимировна,
специалист, Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
Москва (E-mail: agerchikova91@gmail.com)

ОСОБЕННОСТИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ГАЗОСЕРВИСНЫХ КОМПАНИЯХ

Аннотация. Статья посвящена специфике бюджетирования газовой отрасли, связанной с вопросами планирования доходов и расходов вспомогательных производств – организаций инфраструктуры газодобывающих холдингов. Сегодня возрастает роль газосервисных компаний, которые становятся основным инструментом технического перевооружения, а также мощным ресурсом развития газовой отрасли и увеличения добычи газа. В статье раскрыта характеристика методики планирования и анализа экономических показателей, используемой в практике бюджетируемых организаций инфраструктуры ОАО «Газпром» при формировании бюджета доходов и расходов, выделены факторы, влияющие на расчеты бюджетных показателей и их последующую корректировку. Даны предложения по совершенствованию механизма планирования отдельных статей бюджета доходов и расходов газосервисных компаний.
Ключевые слова: планирование, бюджет, центр финансовой ответственности, Методика, «непланируемые» расходы, газовая отрасль

В производственных компаниях (добывающих и обрабатывающих видах экономической деятельности) существует основное производство и вспомогательное. Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы [4].

Цель планирования вспомогательных производств — увязка их работы с работой основного производства и обеспечение

ритмичного и бесперебойного протекания основного производственного процесса на предприятии.

Главные задачи планирования вспомогательного производства— это максимальное удовлетворение нужд основного производства во всех видах обслуживания и наиболее полное и рациональное использование производственных мощностей и основных фондов вспомогательных производств, повышение фондоотдачи, непрерывный рост производительности труда работников этих производств, эффективное использование топливно-энергетических и других материальных ресурсов, потребляемых во вспомогательных производственных процессах предприятия [2].

В газовой отрасли, в частности, в группе «Газпром» к основному производству относятся геологоразведка, добыча, транспортировка, хранение, переработка газа и других углеводородов – остальные виды деятельности, выполняемые газосервисными компаниями, относятся к вспомогательному производству. К газосервисным компаниям относятся ОАО «Волгогаз» (строительство и ремонт трубопроводов, геодезическиие работы); ОАО «Волгограднефтемаш» (производитель технологического оборудования для газовой, нефтяной и нефтехимической отраслей промышленности); ОАО «Краснодаргазстрой» (производство общестроительных работ по прокладке магистральных газовых трубопроводов, возведение компрессорных станций и всей сопутствующей инфраструктуры, включая административно-бытовые и производственные здания); ОАО «Ленгазспецстрой» (строительство, реконструкция и ремонт газо-, нефте- и продуктопроводов, станций подземного хранения газа и строительство компрессорных станций; ОАО «Спецгазремстрой» (монтаж зданий и сооружений из сборных конструкций), ООО «Газпром газобезопасность» (охрана труда и контроль промышленной безопасности технологических объектов и обеспечение высокого уровня личной и экологической безопасности производств; выполнение сложных плановых и аварийных работ на технологических объектах, связанных с возможностью утечек и прорывов газа в атмосферу) и другие газосервисные предприятия ОАО «Газпром» (организации инфраструктуры ОАО «Газпром»),

специализирующиеся на антикоррозионной и изоляционной обработке труб, проведении геодезических работ, ремонте основных фондов, энерго- и водоснабжения, контрольно-измерительных приборов и автоматики, выполнении аварийно-спасательных работ и других вспомогательных производственных работах [5].

Процесс бюджетирования в газосервисных компаниях, входящих в группу "Газпром", а также оценка их работы осуществляется в соответствии Методикой планирования и анализа экономических показателей бюджетируемых организаций инфраструктуры ОАО «Газпром», которая разработана на основе законодательной базы РФ и локальных нормативных документов ОАО «Газпром» (далее – Методика) [1]. В данной Методике определены подходы, применяемые в рамках процедуры планирования и анализа экономических показателей бюджетируемых дочерних обществ, организаций и обособленных структурных подразделений инфраструктуры ОАО «Газпром».

Целью данного документа является систематизация и формализация методов планирования и анализа экономических показателей деятельности бюджетируемых организаций инфраструктуры.

Методика направлена на решение следующих задач:

1. Унификация состава и содержания контролируемых экономических показателей газосервисных предприятий.

2. Формирование обоснованной оценки результатов выполнения газосервисными предприятиями контролируемых показателей.

3. Повышение качества представляемых плановых форм, форм корпоративной периодической и годовой статистической отчетности бюджетируемыми организациями инфраструктуры, а также форм план-факт анализа.

Планирование и анализ экономических показателей газосервисных предприятий осуществляется с целью определения экономически обоснованной величины доходов, расходов и дополнительных показателей, необходимых для производства и реализации продукции и услуг в запланированных объемах, а также контроля их исполнения.

Рассмотрим на примере газосервисной компании ООО «Газпром газобезопасность» особенности бюджетирования в соответствии с Методикой. ООО «Газпром газобезопасность», является аварийно-спасательной службой ОАО «Газпром» и включена в перечень сил постоянной готовности федерального уровня единой государственной системы предупреждения и завершения чрезвычайных ситуаций. В рамках своей деятельности компания оказывает услуги по обеспечению пожарной, газовой и противофонтанной безопасности, охране труда и технике безопасности, выполняет газоопасные работы как по договорам с ОАО «Газпром», так и с другими его предприятиями, таким как ООО «Газпром добыча Ямбург», ООО «Газпром добыча Уренгой», ООО «Подземгазпром», ООО «Газпром ПХГ», ООО «Газпром геологоразведка» и многими другими.

Работу на месторождениях, в бригадах бурения, капитального ремонта ведут пять военизированных частей, расположенных в местах сосредоточения наиболее крупных газоконденсатных месторождений. Военизированные части, являющиеся филиалами ООО «Газпром газобезопасность», расположены в Астраханской, Оренбургской, Московской областях, Ямало-Ненецком автономном округе, Республике Коми. Филиалы не являются юридическими лицами и действуют на основании утверждаемых ООО «Газпром газобезопасность» положений.

В рамках Методики ООО «Газпром газобезопасность» разрабатывается операционный бюджет итогом, которого является бюджет доходов и расходов (БДР). Бюджеты формируются и контролируются по объектам бюджетирования – центрам финансовой ответственности (ЦФО).

Финансовая структура предприятия является основой бюджетирования и входит в состав многоуровневой финансовой структуры Газпрома. В ней отражается, прежде всего, структура центров ответственности компаний. В многоуровневой финансовой структуре ОАО "Газпром" газосервисные компании являются центрами затрат.

Центры финансовой ответственности в ООО «Газпром газобезопасность» выделяются на основе организационной

структуры (рис.1).

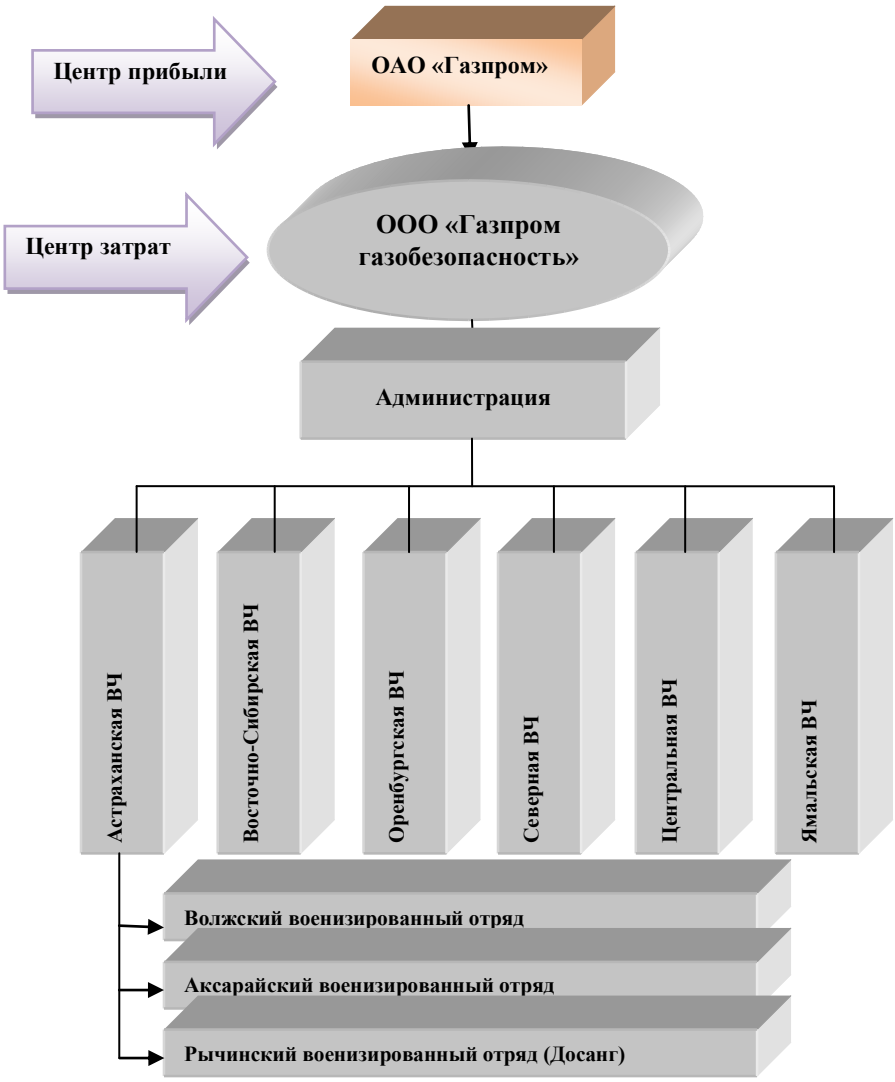

Рисунок 1 - Финансовая структура ООО «Газпром газобезопасность» (фрагмент)

Из приведенной схемы финансовой структуры на рисунке 1 видно, что организация как бизнес-единица является центром затрат по отношению к газодобывающему холдингу ОАО «Газпром», который, в свою очередь, является центром прибыли. Филиалы, входящие в организационную структуру ООО «Газпром газобезопасность» и представляющие второй уровень финансовой структуры, являются центрами затрат внутри ООО

«Газпром газобезопасность». В свою очередь каждый филиал (военизированная часть) имеет собственные структурные подразделения, так называемые, отряды быстрого реагирования, которые являются местами возникновения затрат (МВЗ).

Сроки проведения бюджетных процедур, требования к составу и порядку предоставления филиалами (ЦФО) проектов бюджетов в головное подразделение (Администрация), согласований, расчетов и обоснований определены и утверждены Графиком планирования и анализа экономических показателей деятельности структурных подразделений ООО «Газпром газобезопасность».

Составлению бюджета предшествует разработка прогнозов производственной программы и социально-экономического развития предприятия, его участков и подразделений. Последовательность планирования в соответствии с общепринятыми для рыночных отношений подходам такова, что сначала формируется доходная часть бюджета, отражающая рыночный потенциал предприятия (прогнозный объем продаж). Затем формируется расходная часть бюджета, как производная от доходов и отражающая затраты тех ресурсов, которые необходимы для получения в будущем периоде запланированных доходов.

Плановые показатели доходов ООО «Газпром газобезопасность» соответствуют локальным документам ОАО «Газпром», утвержденным в установленном порядке:

– Программе развития минерально-сырьевой базы ОАО «Газпром»;

– Инвестиционной программе ОАО «Газпром»;

– Программе производственной деятельности бюджетируемой организации инфраструктуры, утвержденной в установленном порядке (геологическое задание организации, производственная программа организации и др.);

– Программе научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Планирование доходов по обычным видам деятельности осуществляется на основании заключенных или планируемых к заключению договоров, в том числе по результатам проведения конкурсных процедур в соответствии с Положением о закупках

товаров, работ, услуг Группой компаний «Газпром»

Планирование прочих доходов осуществляется на основании показателей базового периода, заключенных или планируемых к заключению договоров, планов продажи непрофильных активов.

Планирование расходов осуществляется в соответствии с Методикой планирования и анализа экономических показателей бюджетируемых организаций инфраструктуры ОАО «Газпром».

Показатели статей расходов бюджета доходов и расходов подлежат планированию с детализацией по элементам затрат в соответствии с установленной формой бюджета доходов и расходов. Отдельные статьи расходов, в разделе «Другие расходы / прочие» ООО «Газпром газобезопасность» не подлежат планированию и отражаются только в фактической отчетности.

Формирование плановых показателей осуществляется с учетом ограничений, определенных сценарными условиями, утверждаемыми руководством ОАО «Газпром» в части:

– индексов роста лимитов затрат по направлениям расходов текущего и капитального характера;

– периода (года) и статуса данных (плановые, фактические данные), выбранных для определения показателей базового периода.

Подготовка бюджетов осуществляется в несколько этапов: формирование, согласование, корректировка и утверждение.

На этапе формирования бюджета – собирается необходимая информация, определяются и рассчитываются статьи проекта бюджета (первичного бюджета) с учетом целевых показателей.

На этапе согласования - обсуждаются целевые показатели первичного бюджета с целью устранения противоречий и обеспечения соответствия бюджета возможностями и интересами всех субъектов ответственности;

На этапе корректировки вносятся изменения в первичный бюджет с целью устранения противоречий, определенных на этапе согласования. При проведении корректировки плановых показателей с учетом результатов исполнения бюджета отчетного периода учитываются результаты участия организации в конкурсных процедурах на поставку продукции, оказание услуг и выполнение работ в планируемом периоде.

После формирования основных консолидированных

бюджетов следует их анализ на соответствие целевым показателям, таким как оборот, рентабельность, ликвидность, оборачиваемость и др.

Этап «Утверждение» меняет статус бюджета с первичного, посредством соответствующего оформления (подпись руководителя), на обязательный для всех субъектов ответственности, участвующих в его исполнении. После утверждения проект бюджета (первичный бюджет) становится директивным и рассылается всем ЦФО (филиалам) для исполнения и контроля.

Для оценки исполнения планово-экономических показателей деятельности в ООО «Газпром газобезопасность» разработана иерархия уровней существенности по величине отклонений в разрезе отдельных показателей. В таблице 1 представлены уровни существенности отклонений фактических данных от бюджетных для показателя «Чистая прибыль»

Таблица 1- Уровни существенности отклонений для показателя «Чистая прибыль»

Отклонение, млн. руб.	Отклонение, % (в % от плановой величины общей суммы расходов)				
	до 1	1 - 2	2 – 3	3 – 5	> 5
до 20	несущественное	несущественное	**существенное**	серьезное	**грубейшее**
20-50	несущественное	**существенное**	серьезное	серьезное	**грубейшее**

В соответствии с установленными критериями существенности показателей исполнения бюджета принимаются управленческие решения в отношении нарушений финансовой дисциплины.

При проведении план-фактного анализа раскрываются основные факторы, вызвавшие отклонение фактических значений показателей от плановых (структурные изменения, ввод объектов, изменения объемов реализации и др.), а также причины всех отклонений (кроме несущественных) с приведением количественной информации о факторах, вызвавших отклонение (объемные, стоимостные и др. факторы).

Специфика деятельности ООО «Газпром газобезопасность» такова, что некоторые статьи доходов и расходов не планируются

и в отчетах об исполнении бюджета указываются только фактические данные. К таковым в частности относится статья бюджета списание расходов на геологоразведочные работы из раздела «непланируемые расходы». В состав данной статьи бюджета входят расходы на строительство (бурение) скважин, выполнивших свое назначение и подлежащих единовременному списанию в составе прочих (внереализационных) расходов, если по результатам проведенных геологоразведочных работ дается заключение о бесперспективности объекта разработки (участка недр). В рамках план-факт анализа представляются документы, на основании которых производится списание непланируемых расходов, например, Акт (заключение) комиссии о непродуктивности скважин. По непланируемым расходам также рассчитываются отклонения с использованием критериев существенности. Так как при расчетах отсутствуют плановые показатели, то любая величина фактических данных отличная от нуля будет являться отклонением, а, следовательно, и нарушением финансовой дисциплины.

По нашему мнению, при разработке бюджетов целесообразно закладывать плановые показатели «непланируемых» расходов, взяв за основу фактические показатели предыдущих периодов (метод приращения). Это позволит более справедливо оценивать отклонения по «непланируемым» расходам.

Список литературы:

1. Методика планирования и анализа экономических показателей бюджетируемых организаций инфраструктуры ОАО «Газпром», утв. Постановлением ФЭД ОАО «Газпром» от 06.02. 2012 г. №01/1600

2. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. - М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000

3. Вахрушина М.А. Бюджетирование: задачи и процедуры //Современный бухучет – М., 2004, №12

4. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для вузов. – М: Дашков и К, 2010

5. Информационный портал компании ОАО «Газпром» http://www.gazprom.ru

6. Информационный портал компании ООО «Газпром газобезопасность» http://www.gazbez.ru

Modern approaches to the construction of management Accounting systems

Liydmila V. Pashkova, candidate of economic Sciences, associate Professor of the Department professor of "Managerial Accounting" Financial University under the Government of the Russian Federation (E-mail: l.pashkova@mail.ru)
Anna V. Gerchikova, specialist Financial University under the Government of the Russian Federation (E-mail: agerchikova91@gmail.com)

BUDGETING IN THE GAS SERVICE COMPANIES MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTM

Annotation. This article describes the specifics of budgeting gas industry-related planning issues of income and expenses ancillary industries - infrastructure organizations gas producing holdings. Today, the role of gas service companies growing, which are the main tool for technical re-equipment, as well as a powerful resource for the development of the gas industry and increase gas production. The article has a characteristic technique of planning and analysis of economic indicators used in the practice of budgeted organizations infrastructure OAO "Gazprom" in budget revenues and expenditures, the factors influencing on the calculations of budget indicators and their further adjustments. We offer individual planning to improve the mechanism of budget revenues and expenditures of the gas industry companies.
Key words: planning, budgeting, financial responsibility center, Method, "unplanned" expenses, gas industry

References

Methods of planning and analysis of economic indicators budgeted infrastructure organizations OAO "Gazprom", approved. Decree FED OAO "Gazprom" from 06.02. 2012 number 01/1600

Vakhrushina M.A. Intraproductive accounting. - M.: ACDI Economy and Life, 2000

Vakhrushina M.A. Budgeting: objectives and procedures / / Modern accounting - M., 2004, № 12

Kerimov V.E. Cost accounting, costing and budgeting in certain sectors of the production sector: Textbook for universities. - M: Dashkov i K, 2010

Informational portal of OAO "Gazprom» http://www.gazprom.ru

Information portal company "Gazprom gazobezopasnost» http://www.gazbez.ru