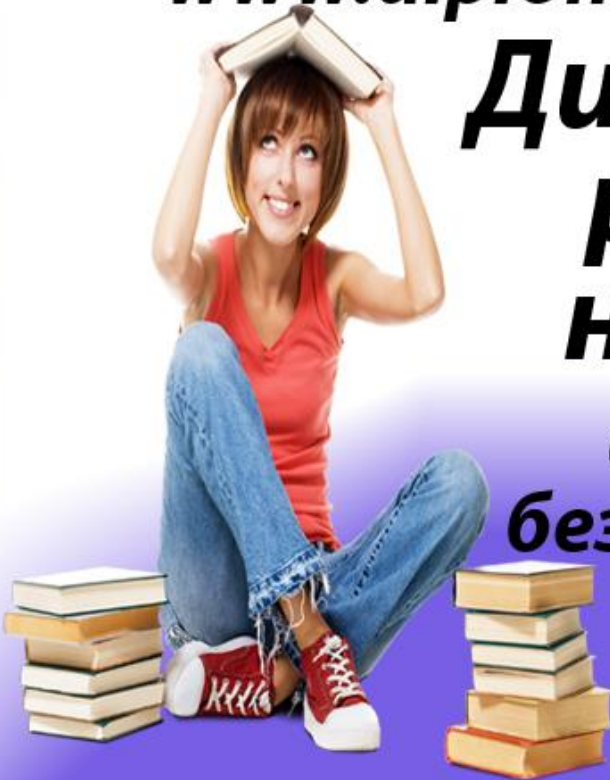


www.diplomstudent.net

Дипломные работы на заказ

**от автора
без предоплаты**



Развитие контроллинга управленческих расходов

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ НА НЕФТЯНОМ ПРЕДПРИЯТИИ	7
1.1 Критический анализ понятия и состава управленческих расходов	7
1.2 Особенности структуры и места управленческих расходов в общих затратах на нефтяном предприятии	14
1.3 Особенности планирования управленческих расходов	23
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ НА НЕФТЯНОМ ПРЕДПРИЯТИИ	36
2.1. Исследование особенностей контроллинга управленческих расходов в общей системе управления предприятием	36
2.2 Анализ методик контроллинга с точки зрения применимости к управленческим расходам	46
2.3 Исследование инструментария контроллинга управленческих расходов	55
ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ КОНТРОЛЛИНГА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ НА НЕФТЯНОМ ПРЕДПРИЯТИИ	65
3.1 Организационные аспекты контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть»	65
3.2 Разработка системы показателей контроллинга управленческих расходов на нефтяном предприятии в ПАО АНК «Башнефть»	81
3.3 Рекомендации по применению информационно-интегрированной системы ERP- класса для реализации контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть»	88
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	95
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	101
ПЕРЕЧЕНЬ ИЛЛЮСТРАЦИОННО-ГРАФИЧЕСКОГО МАТЕРИАЛА	108
ПРИЛОЖЕНИЯ	108

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Актуальность развития контроллинга управленческих расходов на нефтяном предприятии трудно недооценить. В условиях рыночной экономики повышается самостоятельность предприятий, работающих на нефтяном рынке, возрастает значение финансовой устойчивости, платежеспособности и конкурентоспособности организаций на занимаемой нише. Эффективность хозяйствования становится одним из важнейших условий выживания нефтяного предприятия в конкурентной борьбе, а максимизация прибыли, не возможна без эффективного контроллинга затрат управленческой деятельности. Не способность нефтяной компании выжить в сложных конкурентных условиях, заставляет ее уйти с рынка, этот факт подтверждается статистическими данными Росстата, которые показывают ежегодную долю банкротств нефтяных компаний на уровне 30% [44] от общего количества работающих на рынке отрасли. Печальным является и тот факт, что этот показатель не планирует менять свои позиции и на протяжении ряда лет топчется на месте.

Нефтяные компании России имеют ограниченный потенциал по привлечению инвестиций для развития своего бизнеса, в связи с низкой рыночной капитализацией. Показатель капитализации является ключевым индикатором эффективности управления нефтяной компанией, а принятие эффективных управленческих решений, связано с вопросами его повышения. Учитывая стратегическую значимость нефтяной отрасли России, повышение эффективности управления компании, работающей на данном рынке, является актуальной задачей, как самого предприятия, так и для экономики в целом, так как темпы развития отрасли отражают динамику экономического роста страны.

Эффективный контроллинг управленческих расходов нефтяного предприятия, существенно зависит от уровня информационного обеспечения, а как показывает практика, компании, имеющие сложную организационную структуру управления, особенно остро нуждаются в оперативной экономической информации, позволяющей оптимизировать управленческие расходы, а также принимать обоснованные

решения. Одним из наиболее важных элементов управления нефтяной компанией, является грамотный контроллинг расходов управленческой деятельности.

Степень разработанности проблемы. Проблематикой контроллинга управленческих затрат на предприятии занимаются множество авторов, наиболее известными из них являются: Анискин Ю.П., Аниськович Ю.А., Алексеева А.А., Боков С.И., Васильев Ю.В., Врублевский Н.Д., Гусев М.М., Головина Т.А., Дедюхина М.А., Зверкович И.О., Ивашкевич В.Б., Корзоватых Ж. М., Карминский А.М.,Кораблёва А.А., Круссер Н.Г., Кулешова В.П., Маткеримова А.М., Нагуманова Р.В., Одинцова Т.М., Орлов А.И., Попова Л.В., Сорокина С.В., Сухобоков А.А., Скляр Е.Н., Фалько С.Г., Хрычикова Т.Д., Хруцкий В.Е., Чесалин Д.С., Шипилов Н. Ю. и другие. Однако, анализ степени научной разработанности темы исследования позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на большое количество научных работ по контролингу затрат на предприятии, недостаточно внимания уделено вопросам автоматизации и повышения эффективности контроллинга управленческих расходов в нефтяных компаниях.

Предметом исследования магистерской диссертации является система контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия. **Объектом исследования** диссертационной работы является нефтяная компания ПАО БНК «Башшнефть».

Цель и задачи исследования. Целью магистерского исследования является совершенствование существующей системы контроллинга управленческих расходов на нефтяном предприятии ПАО БНК «Башшнефть». Для достижения указанной цели, необходимо решить следующие задачи: изучить теоретические аспекты управленческих расходов нефтяного предприятия; исследовать организационно-экономические аспекты контроллинга управленческих расходов нефтяной компании, разработать методику контроллинга управленческих расходов предприятия, работающего на нефтяном рынке.

Теоретико-методологической основой исследования явились нормативно-правовые и локальные акты, регулирующие деятельность объекта исследования, научные труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные теории и

практики контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия и автоматизация в системе управления затратами компании нефтяной отрасли; статистическая, финансовая, бухгалтерская и аудиторская отчетность крупнейших нефтяных компаний России и ПАО БНК «Башшнефть». Методическую основу составили: методы системного и сравнительного анализа, приемы диалектической и формальной логики, систематизация и обобщение теоретических и практических материалов, аналитические процедуры и другие методы, которые позволили обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, магистерского исследования.

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке методики контроллинга управленческих расходов нефтяной компании, основанной на методах бюджетирования на результат, направленной на повышение эффективности деятельности предприятия. Основные научные результаты исследования состоят в следующем:

1) Было выявлено, что существующая система планирования управленческих расходов нефтяного предприятия и автоматизация этого процесса не оправдала своих ожиданий.

2) Обоснована необходимость перехода нефтяного предприятия со старого метода планирования управленческих расходов, основанном на «планирование от достигнутого», на новую модель – бюджетирование, ориентированное на результат.

3) Разработана методика контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия, с помощью совершенствования автоматизации этого процесса программным продуктом ERP-класса Монолит 6.1, как необходимое условие перехода планирования управленческих затрат на бюджетирование, ориентированное на результат и совершенствования процессов в системе контроллинга нефтяного предприятия.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Значимость магистерского исследования заключается в том, что представленная работа представляет собой самостоятельное завершённое научное изыскание, содержащее рекомендации по совершенствованию и автоматизации

системы контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия. Предложенные в исследовании практические рекомендации могут быть применены на практике в нефтяной компании.

Структура диссертационной работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, содержащих 9 параграфов, заключения, списка использованных источников, перечня иллюстрационно-графического материала и приложений.

В первой главе «Экономическая сущность управленческих расходов на нефтяном предприятии» рассмотрен критический анализ понятия и состава управленческих расходов; представлены особенности структуры и места управленческих расходов в общих затратах на нефтяном предприятии; дана характеристика способам планирования управленческих расходов и их отличительные особенности.

Во второй главе «Организационно-экономические аспекты контроллинга управленческих расходов на нефтяном предприятии» представлена оценка особенностей контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия; проанализированы методики контроллинга с точки зрения применимости к управленческим расходам; исследован инструментарий контроллинга управленческих затрат.

В третьей главе «Разработка методики контроллинга управленческих расходов на нефтяном предприятии» проведен анализ организационной структуры, основных экономических показателей и управленческих затрат объекта исследования, дана оценка существующей системы контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия; предложены собственные рекомендации по совершенствованию существующей методики контроллинга затрат в системе управления.

ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ НА НЕФТЯНОМ ПРЕДПРИЯТИИ

1.1 Критический анализ понятия и состава управленческих расходов

Расходы как экономическая категория представляют собой обобщающее понятие, которое выражает важные стороны экономических явлений и процессов, отражает глубинные процессы экономического развития. Их содержание может меняться в зависимости от того, какие экономические отношения и процессы они определяют. С. Сорока выделяет пять этапов развития знаний о затратах:

- первый этап – отслеживание, учет и контроль расходов на хозяйственном и государственном уровнях (XXVIII – IV ст. к н. е.);

- второй этап – публичная отчетность о расходах (III – II ст. к н. е.);

- третий этап – осуществление попыток раскрыть содержание понятия "расходы", появление различных теорий расходов (XIV – XIX века);

- четвертый этап – использование математических методов в теории, исследование поведения расходов, выполнения расходов как объекта учета и контроля (XX ст.);

- пятый этап – возникновение нового направления – управление расходами (конец XX века – начало XXI века).

На сегодняшний день нет однозначного определения категории "расходы" как среди отечественных, так и зарубежных авторов. Но не вызывает сомнений тот факт, что расходы занимают важное место в системе управления предприятием, являются важной экономической категорией, которая требует разработки новых подходов управления и точного толкования понятия. Г. Н. Клишко интерпретирует расходы как общий экономический показатель, характеризующий стоимостную оценку потребленных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и других) в процессе хозяйствования предприятия для достижения его целей в течение определенного периода.

По словам Трубочкиной М. И. расходы – это уменьшение экономических выгод в течение учетного периода в виде потери или амортизации активов или в

виде возникновения обязательств, результатом чего является уменьшение собственного капитала, за исключением уменьшения, связанного с выплатами участникам. [53] Рассматривая сущность затрат, необходимо четко понимать содержание категорий "затраты" и "расходы", поскольку многие ученые трактуют их как синонимы, невзирая на различия. Врублевский Н. Д. отождествляет категории "затраты" и "расходы", поскольку в основу определения обеих категорий входит стоимостная оценка основных средств, материальных и трудовых ресурсов предприятия, потребленных в производстве. [11]

Трубочкина М. И. также считает категории "расходы" и "затраты" тождественными. По её мнению, "затраты материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов в стоимостном выражении и являются затратами предприятия". [53] На взгляд автора, полностью отождествлять эти категории нельзя, поскольку в отличие от расходов, затраты в момент их признания не оказывают влияния на сумму прибыли отчетного периода. Затраты определяются на основании связи между понесенными затратами и полученным по соответствующим статьям доходом.

Общее понятие «затраты» характеризуют затраты конкретного предприятия на производство продукции, то есть они являются индивидуальными для каждого субъекта хозяйствования. Итак, расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода. По словам Алексева А. А. расходы – это уменьшение активов (денежных средств) или увеличение обязательств предприятия, относящихся к конкретному отчетному периоду. [5] Бланк И. В. определяет затраты как выраженные в денежной форме текущие затраты трудовых, материальных, финансовых и других видов ресурсов на производство продукции.

Дерий В. Г. делает акцент на том, что затратами целесообразно называть полностью или частично использованные в процессе хозяйственно-финансовой деятельности предприятия запасы, необоротные активы, трудовые и интеллектуальные ресурсы, а также уменьшение (погашение) обязательств предприятия перед бюджетом, кредиторами и другими юридическими и физическими лицами.

По мнению Осовской Г. В. расходы предприятия формируются в процессе использования ресурсов при осуществлении определенной деятельности, имеют целевую направленность. Затраты предприятия определяют как сумму уменьшения стоимости активов или уменьшение собственного капитала (убыток). Расходы предприятия, согласно Казаку В. Г., – одна из важных категорий управленческого учета и качественной оценки деятельности предприятия. Для управления менеджерам нужны не просто затраты, а информация об издержках на что-либо (продукт или его партию, услуги и тому подобное).

Затраты – это прямые и косвенные, фактические и возможные выплаты или упущенная выгода, необходимые для того, чтобы привлечь и получить ресурсы в пределах данного направления – обозначает Мельник Л. Л. Мошковская А. В. делает акцент на том, что под расходами следует понимать оценку стоимости ресурсов, которые предприятие использует в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности. А также, расходы – это сумма потребленных на производство товаров, работ и услуг факторов производства (ресурсов).

Расходы – использование только тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за конкретный период времени ставятся в соответствие доходам. Расходы – это совокупность переданных в денежной форме расходов предприятия, связанных с производством продукции, предоставлением услуг, выполнением работ и их реализацией. Затраты – это стоимостное выражение абсолютной величины потребленных ресурсов, необходимых для осуществления поставленной цели. Расходы – это сумма платежей домохозяйств за товары и услуги, полученные в отчетном периоде, сумма средств, направленных ими на покупку акций, сертификатов, валюты, недвижимости, на строительство, помощь родственникам и знакомым, на вклады в банковских учреждениях, на налоги (кроме подоходного) и другие взносы. Расходы – экономическая категория, которая отражает стоимость материальных, трудовых, информационных ресурсов и технологического обслуживания процесса производства при создании продукции.

По словам Ивашкевича В. И. расходы – это отток или иное использование активов и (или) возникновение кредиторской задолженности в результате отгрузки

или производства товаров, оказания услуг или осуществления других операций, которые являются основой деятельности хозяйствующего субъекта.

То есть, расходы представляют собой уменьшение активов или увеличение обязательств (пассивов) или сочетание того и другого в связи с производством и поставкой товаров в рамках деятельности предприятия.

Группы расходов, по словам Ивашкевича В. И.:

- расходы на производство и реализацию продукции;
- расходы на оплату труда;
- управленческие (административные) расходы;
- расходы на амортизацию;
- прочие расходы.

Инфраструктурные активы— это технологии, процессы, методы, корпоративная культура, философия управления, информационные технологии, т.е. все, на чем строится работа предприятия. Значимость инфраструктурных активов в том, что они позволяют предприятию функционировать более упорядоченно и качественно. Управленческие расходы – это затраты, связанные с управлением предприятия в целом комплексе. Административные расходы – расходы на содержание административного, торгового и вспомогательного персонала, проезд, приобретение оборудования, коммунальные услуги и тому подобное.

По нашему мнению управленческие и административные расходы – это разные понятия, потому что управленческие расходы, необходимые для управления средствами организации, являются частью текущих затрат предприятия и влияют на формирование издержек производства. В бухгалтерском учете управленческие расходы отражаются по дебету общехозяйственных расходов. Они могут рассматриваться как периодические расходы, которые не связаны с производственным процессом и являются необходимыми для поддержания имущественно-финансового комплекса предприятия в отчетном периоде. В этом случае, они относятся к операционным расходам или потерям компании.

В таблице 1.1 представлен перечень мнений учёных по вопросу состава управленческих расходов.

Таблица 1.1 – Состав управленческих расходов

Автор	Состав управленческих расходов	Расчет
Одинцов Т. М.	Заработная плата и пособия административно-управленческого персонала, расходы на командировки, почтовые расходы, офисное оборудование, транспорт, содержание зданий, амортизация, содержание офиса (аренда, коммунальные услуги, связь), услуги сторонних организаций (страховых, юридических, аудиторских), и т. д.	Первый (традиционный) – предусматривает ограничение данного вида расходов в процентах от заработной платы своих сотрудников. Второй ("дополнительные") – основывается на ежегодной индексации по уровню расходов в соответствии с темпами роста за период. Этот метод является наиболее эффективным, но в отличие от западных стран, в РФ практически не используется.
Бочаров В. В.	Управленческие расходы делятся на расходы, связанные с активами бизнеса, и расходы, связанные с его развитием. Первая группа включает в себя амортизацию, расходы на содержание оборудования, арендные платежи и т. д. Они планируются в сочетании со стоимостью и сроком службы основных фондов. Вторая часть (зарплата менеджеров и других специалистов, технического и управленческого персонала, представительские, командировочные, транспортные и другие расходы) рассчитываются индивидуально для каждой компании. Управленческие расходы должны быть документально подтверждены. Этими документами являются платежные поручения, квитанции, счета, кассовые ордера. Без этих документов организация не имеет права на вычеты управленческих расходов для целей налогообложения.	Управленческие расходы планируются в отдельный бюджет, не имеют никакого отношения к объемам производства или продаж и рассчитываются независимо от динамики доходов предприятия. Большинство этих расходов будет применяться для ограничения расходов.
Васина А.С.	<ul style="list-style-type: none"> - административные расходы; - для поддержания общего персонала, не связанного с производственным процессом; - затраты на ремонт основных средств; - аренды общего назначения; - расходы по оплате информационных, аудиторских, консалтинговых и т. д. услуг; - налоги, уплачиваемые в целом по организации (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог); - другие аналогичные расходы, понесенные в процессе управления и организации, связанные с содержанием как единого финансово-имущественного комплекса. 	Уровень заработной платы определяется согласно штатному расписанию, согласно статистическим данным; офисные и почтовые расходы составляют 2-3 % от зарплат руководящих работников. Стоимость зданий рассчитывается аналогично расходам ситуации (электричество, вода, отопление). Текущий ремонт – 3 %, оборудования, 7 % от их стоимости на балансе. Амортизационные отчисления в размере 6,5 % для предприятий и 6,1 % для цеха, стоимость основных средств административного назначения. Бюджет управления предприятием точно рассчитан, чтобы обеспечить его нормальное функционирование.
В соответствии с пунктом 10 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением	<ul style="list-style-type: none"> - в организациях, осуществляющих промышленную и другую производственную деятельность, условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией за исключением случаев, установленных законодательством; - в организациях, осуществляющих 	

Минфина от 30.09.2011 № 102	торговую, торгово-производственную деятельность, расходы, связанные с управлением организацией; - в организациях – профессиональных участников рынка ценных бумаг – расходы на текущую деятельность: - в организациях, осуществляющих промышленную и другую производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость проданной продукции, работ, услуг или относятся к расходам управления в порядке, установленном учетной политикой организации.	
-----------------------------	---	--

Сравнительный анализ показал, что все авторы в состав управленческих расходов относят: заработную плату и пособия административно-управленческого персонала; амортизацию; расходы на содержание оборудования; арендные платежи.

Но есть статьи, которые не всегда относят к управленческим расходам:

- услуги сторонних организаций (страховых, юридических, аудиторских);
- налоги, уплачиваемые в целом по организации (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и тому подобное).

Расходы, связанные с управлением и обслуживанием организации, являются частью расходов организации по текущей деятельности, которые формируют себестоимость реализованных товаров (работ, услуг). Они не зависят от объема производства или продаж, а также от организационной структуры, деловой активности и других факторов.

Для определения расходов, связанных с управлением организацией в соответствии с пунктом 10 порядка № 25 рекомендовано учитывать следующие функции управления: общее руководство; развитие и техническая подготовка производства: совершенствование конструкций, технологии, организации производства и т. д.; экономические функции: прогнозирование, планирование, анализ финансово-хозяйственной деятельности; организация оплаты труда работников; бухгалтерский учет и финансовая деятельность; техническая политика: научно-техническое развитие, стандартизация, сертификация, контроль качества, охрана труда и т. д.; управление персоналом: подбор персонала, обучение и переподготовка и т.д.; маркетинг, логистика и продажи; управление

делопроизводством, бытовые услуги и другие. Иными словами, расходы на управление включают расходы на управление (управление, бухгалтерия, отдел персонала, отдела маркетинга, юридического отдела или другого персонала), непосредственно не связанные с производственной или коммерческой деятельностью организации.

По словам Зарипова В. М. управленческие расходы, которые учитываются на счете 26 "Общехозяйственные расходы", можно разделить в аналитическом учете в разных видах деятельности пропорционально критерию, установленному в организации положения учетной политики. Это необходимо для получения точных финансовых результатов от различных видов хозяйственной деятельности. [19]

Обобщая все вышеперечисленные изложения можно сделать вывод, что управленческие затраты – это затраты, связанные с управлением предприятия в целом комплексе. На наш взгляд в состав управленческих расходов входят: расходы на служебные командировки работников управления; расходы на пожарную и сторожевую охрану (кроме жилищного фонда); затраты на охрану труда; амортизация основных фондов общепроизводственного и общехозяйственного назначения; содержание и текущий ремонт помещений, зданий, инвентаря, сооружений общехозяйственного назначения; подготовка (переподготовка) кадров; расходы, связанные с оплатой услуг коммерческих банков и других кредитно-финансовых учреждений; плата за расчетное обслуживание; канцелярские, почтово-телеграфные расходы; оплата за использование и обслуживание технических средств управления: компьютерной и копировальной техники, вычислительных центров, средств сигнализации и прочее; расходы на содержание служебных помещений, используемых персоналом аппарата управления (арендная плата, электроэнергия, отопление, водоснабжение и водоотведение, материалы); оплата работ консультационного и информационного характера, связанных с оказанием услуг по содержанию жилищного фонда; расходы на профессиональные услуги (аудиторские, юридические, экспертные); расходы на урегулирование споров в судах; подписка периодических изданий; транспортные услуги; регистрационные услуги; услуги архивариуса; прочие накладные расходы, которые не учтены.

Подводя итог, можно констатировать, что все авторы в состав управленческих расходов относят: заработную плату и пособия административно-управленческого персонала; амортизацию; расходы на содержание оборудования; арендные платежи. Но есть статьи, которые не всегда относят к управленческим расходам: услуги сторонних организаций (страховых, юридических, аудиторских); налоги, уплачиваемые в целом по организации (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и тому подобное). В методах расчета управленческих затрат у авторов так же есть некие разногласия. Одни утверждают, что объем расходов необходимо соотносить с объемом дохода компании. Это позволит расходы сделать максимально рациональными. Другие утверждают, что траты на управленческие расходы никак не связаны с доходом и наоборот, доход необходимо «подстраивать» под расходы. В частности это касается вопроса формирования заработной платы персонала.

1.2 Особенности структуры и места управленческих расходов в общих затратах на нефтяном предприятии

В качестве важного условия для эффективной деятельности нефтяной компании выступает именно внедрение системы управленческого учета, а также управления затратами, что должна соответствовать технологическим, организационным и природным особенностям деятельности. Формирование, в случае необходимости корректировка принятых систем учета или разработка рекомендаций учета затрат дает возможность увеличивать эффективность, результативность и гибкость их стратегического развития.

Нарушение принципов полноты и своевременности предоставления данных о затратах становится одним из факторов некорректной себестоимости продуктов добычи. В то же время сбор лишних данных о расходах в итоге приводит к росту затрат времени, так и ресурсов на получение и обработку подобных сведений, что осложнит информационную систему и приведет к неэффективным управленческим решениям.

Важно четко понимать, что относится к затратам, а также их своевременное отражение и в полном объеме с целью корректного формирования затрат периода и себестоимости реализованной продукции. Российские нефтяные компании относительно зарубежных обладают собственной спецификой:

1). В Уставных капиталах компаний присутствует высокая доля государства. Практически всех нефтяных компаний контрольные пакеты акций закреплены именно в федеральной собственности.

2). Строгая ориентация на полноту, а также завершенность технологического цикла – “от скважины до бензоколонки”. Многие компании внедряют всю технологическую цепочку на территориях, где функционирует конкретная компания, с перспективой географического расширения.

3). Нефтяные компании обладают такими функциями как экспорт нефти, а также разработка нефтегазовых месторождений (ранее данные функции числились за государством). Наличие у компании перспективных месторождений ведет к привлечению инвесторов, что оказывает влияние на рыночные котировки акций компании и увеличивает величину ее рыночной капитализации.

4). Государство определяет долю иностранного капитала в Уставном капитале каждой подобной компании. Доля иностранных инвестиций для ряда холдингов строго ограничена (ПАО “ЛУКОЙЛ”, ПАО “Сургутнефтегаз”, и другие она составляет не выше 15 % при первичном предложении акций) [42].

Отсюда возникает необходимость учета затрат таким образом, чтобы было понятно как иностранному инвестору, так и отечественному. Рассмотрим классификацию затрат и момент их возникновения, которая, присуща именно нефтяному предприятию. Рассмотрим классификацию затрат по элементам (рисунок 1.1), что можно встретить в рамках нефтяной компании.

Исходя из центров возникновения подобных затрат они будут разделяться на затраты по функциональному назначению. Рассмотрим центры формирования затрат на нефтяной компании на рисунке 1.2. На основании центров возникновения затрат формируются затраты с точки зрения функционального назначения на рисунке 1.3.

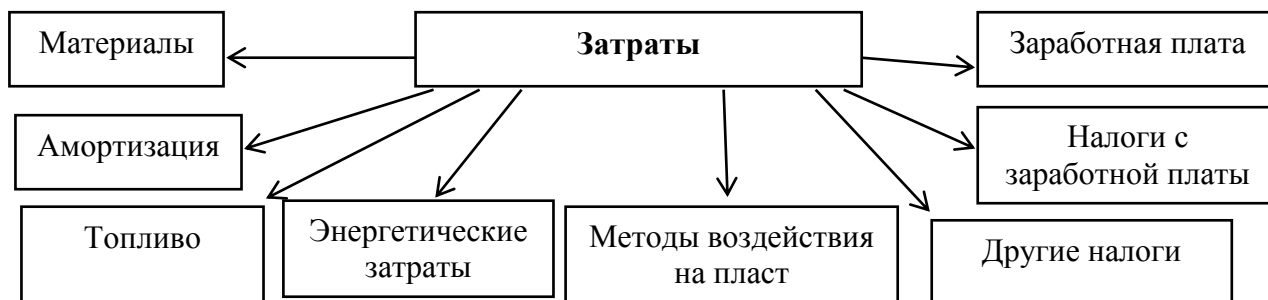


Рисунок 1.1 – Классификация затрат по элементам



Рисунок 1.2 – Центры возникновения затрат



Рисунок 1.3 – Классификация затрат по функциональному назначению

Есть несколько методов ведения учета затрат на нефтяной компании (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Группировка затрат в процессе учета

Виды группировок расходов являются важным нюансом ведения учета затрат, т.к. подобное направлено именно на наиболее адекватный сбор всех затрат.

Управленческие затраты существуют с момента возникновения компании, даже когда еще отсутствует выручка у компании (рисунок 1.5).

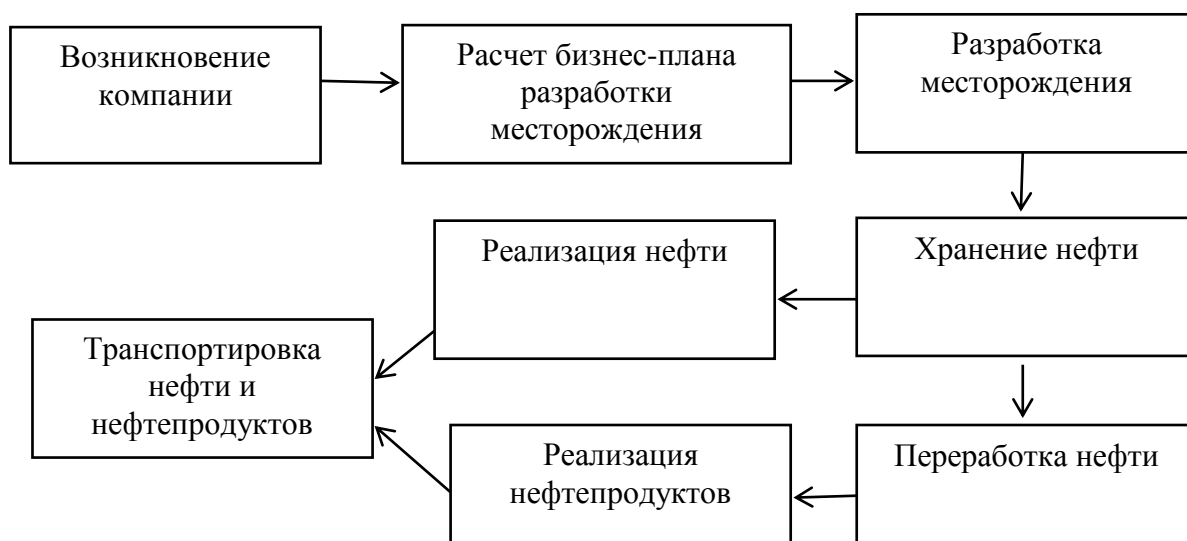


Рисунок 1.5 –Этапы функционирования нефтяной компании

На всех этапах производства будут присутствовать управленческие затраты, при этом некоторые из них связаны с активами, а некоторые нет:

- 1). Зарботная плата штата с начислениями;
- 2). Коммунальные услуги, которые потреблены именно зданием административного персонала;
- 3). Если здание собственное – будет осуществляться ежемесячное начисление амортизации, в случае если здание арендованное – ежемесячная арендная плата.

Кроме того для дополнительного стимулирования персонала будут возникать премии для всех категорий сотрудников. В том числе административного персонала.

С целью увеличения продаж, подписания новых договоров будут возникать командировочные расходы у персонала.

В качестве еще одного варианта, что применяется в нефтяной компании, выступает именно попроцессный метод (ABC-калькулирование), основная идея которого состоит именно в том, что в качестве источника расходов выступают процессы, чаще технологические [31]. Освоение ресурсов осуществляется именно при выполнении конкретных процессов, то и готовая продукция будет результатом осуществления совокупности процессов. Кратко проведем анализ отчетов о финансовых результатах нескольких нефтяных компаний за несколько периодов, чтобы выделить закономерность при формировании расходов, в частности управленческих расходов.

Стоит отметить, что расходы в целом формируются по одинаковым статьям в отчете о прибылях/убытках, таким как себестоимость и коммерческие расходы, но исходя из учетной политики компании формируются расходы такие как коммерческие и управленческие, по своей сути представляющие в целом управленческие расходы, т.к. непосредственно процесса добычи самой нефти не касаются.

Среди самых крупных нефтяных компаний стоит выделить согласно данных Эксперт РА такие компании как ПАО «Газпром» [59], ПАО «Сургутнефтегаз» [60], ПАО «НК «Роснефть» [61] и другие. Так, согласно учетной политике ПАО «Газпром» и ПАО «Роснефть» используют статью управленческие расходы, а вот что касается ПАО «Сургутнефтегаз», то в данной компании обозначенная статья не используется. Удельный вес статей и элементы, из которых формируются основные затраты по трем наиболее крупным нефтяным компаниям Российской Федерации, изложены в приложении А, в таблице А.1. Рассмотрим таблицу А.2 в Приложении А, где указаны элементы затрат. При этом стоит сделать вывод, что компании стремятся держать на уровне затраты, если не получается снизить их абсолютный показатель.

В результате анализа можно сказать, что управленческие затраты у ПАО «Газпром» составляют около 2,4 % в 2016 г., а в 2015 г. было всего 2 %. С учетом коммерческих расходов, где также находится часть затрат управленческого персонала, затраты составляют 34,9 % и 29 % соответственно.[59] В то же время управленческие расходы у компании ПАО «Сургутнефтегаз» отсутствуют, т.е. данная компания их отражает в коммерческих расходах. Находятся они на уровне 9,5 % в 2016 г. и 8,1 % в 2015 г. [60]. В то же время в ПАО «Роснефть» уровень управленческих расходов составил на уровне 1,7 % как в 2015 г, так и в 2016 г., а вот коммерческие расходы уменьшились с 26,6 % до 24,3 %. [61]. Если анализировать компоненты затрат, то наибольший рост произошел у компании ПАО «Роснефть» по статье материальные затраты. Рассмотрим в таблице 1.2 статьи затрат ПАО «Газпром».

Таблица 1.2– Анализ статей затрат в ПАО «Газпром» за период 2015-2016 гг.[59]

Статьи	2015 год		2016 год		2016 г. к 2015 г., %
	Млн. руб.	Доля, %	Млн. руб.	Доля, %	
Выручка (кроме НДС и акциз)	4 334 2933	100	934 488	100	91
Себестоимость продаж	2 265 3572	52,3	230 263	56,7	98
Валовая прибыль (убыток)	2 068 936	47,7	1 704 226	43,3	82
Коммерческие расходы	1 168 530	27,0	1 277 778	32,5	109
Управленческие расходы	88 466	2,0	93 774	2,4	106
Прибыль от продаж	811 940	18,7	332 674	8,5	41

Рассмотрим структуру выручки и удельный вес прибыли в выручке на рисунке 1.6. Необходимо отметить, что структура статей затрат в 2016 г. относительно 2015 г. изменилась у компании «Газпром», т.к. себестоимость увеличилась на 4,4 %, а коммерческие расходы возросли на 5,5 %. Подобное связано с неэффективностью расходов, т.к. управленческие расходы выросли быстрее, чем себестоимость в целом, причем на фоне снижения выручки. Поэтому и прибыль сильно сократилась.[59]

В таблице А.2 приложения А видно, что темп роста выручки носит негативную тенденцию в 2016 г. к 2015 г., т.к. она снизилась на 9 %, при этом управленческие расходы возросли на 6 %, что свидетельствует о не достаточной

системе управления, а часть управленческих статей, в частности та же заработная плата персонала возросла на 9 %.

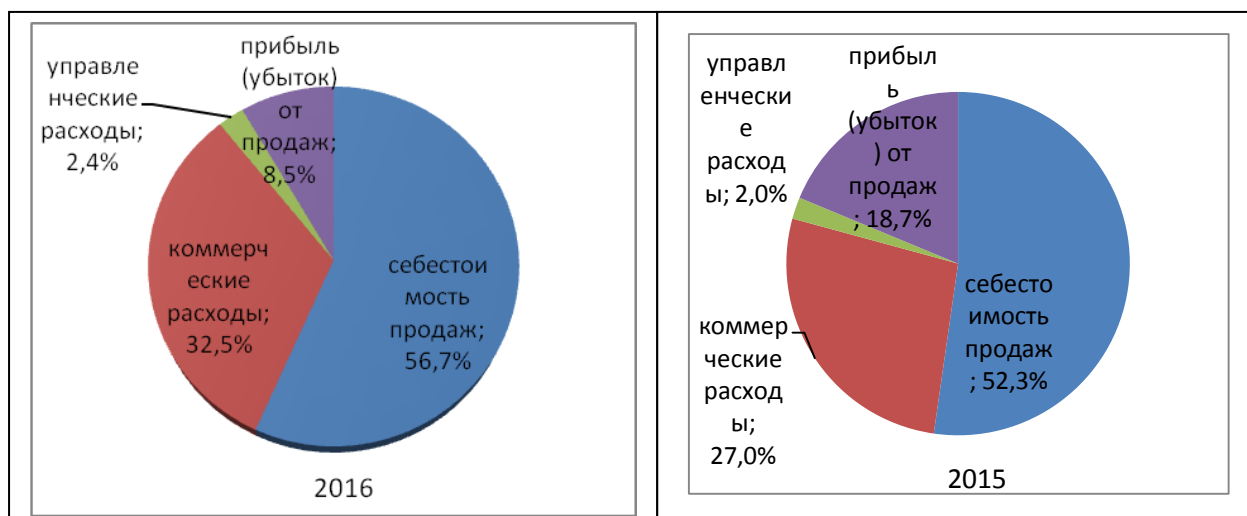


Рисунок 1.6 – Структура прибыли/убытка от реализации в ПАО «Газпром» в период 2015-2016 гг.[59]

По элементам нет существенных изменений, при этом статьи возросли незначительно, итого на 2 %. В целом увеличились материальные затраты в связи с ростом цен. Кроме того компания увеличивает среднюю величину заработной платы на штатную единицу, следовательно, отчисления также возросли, в том числе и по административному персоналу.

Рассмотрим статьи затрат ПАО «Сургутнефть» и компоненты этих затрат в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Анализ статей отчета о прибылях и убытках ПАО «Сургутнефть» за период 2015-2016 гг.[60]

Статья	2016 г.		2015 г.		2016 к 2015, %
	Млн. руб.	%	Млн. руб.	%	
Выручка (кроме НДС и акциз)	992 538	100	978 205	100	101
Себестоимость продаж	662 748	66,8	664 341	67,9	99,8
Валовая прибыль (убыток)	329 790	33,2	313 863	32,1	105,1
Коммерческие расходы	94 334	9,5	79 717	8,1	118,3
Управленческие расходы		0,0		0,0	
Прибыль (убыток) от продаж	235 456	23,7	234 146	23,9	100,6

Рассмотрим структуру совокупных затрат и удельный вес прибыли в выручке рисунке 1.7.

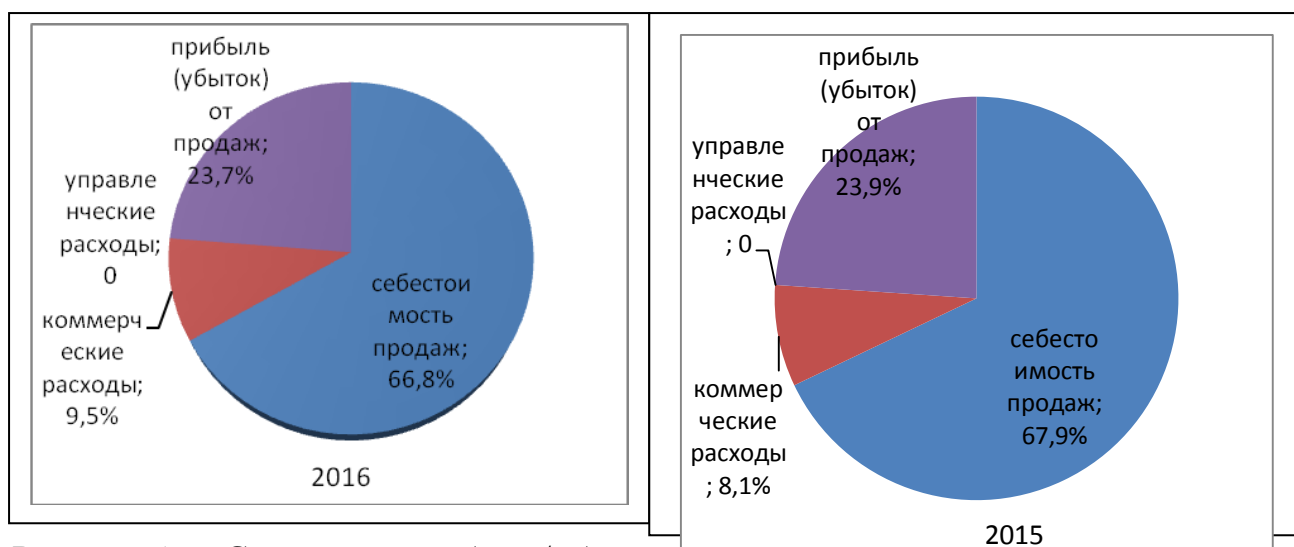


Рисунок 1.7- Структура прибыли/убытка от реализации ПАО «Сургутнефть» за период 2015-2016 гг.[60]

Анализ статей расходов «Сургутнефти» показал, что изменения по структуре затрат практически не произошло. В тоже время абсолютные показатели величины затрат увеличились, но пропорционально именно выручке. Стоит отметить, что компания не использует в учете статью управленческие затраты, а только коммерческие расходы, где отражает издержки управленческого персонала, а также иные издержки, что не связываются с процессом производства. Темп роста выручки увеличился на 1 %, а управленческие расходы на 18 %, наблюдается опережающий рост статьи управленческих расходов.

Рассмотрим изменение статей затрат ПАО «Роснефть» в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Анализ статей отчета о прибылях и убытках ПАО «Роснефть» в период 2015-2016 гг.[61]

Статья	2016		2015		2016 к 2015, %
	Млн. руб.	%	Млн. руб.	%	
Выручка (кроме НДС и акциз)	3 930 140	100	3 831 095	100	103
Себестоимость продаж	2 874 267	73,1	2 629 940	68,6	109,3
Валовая прибыль (убыток)	1 055 873	26,9	1 201 155	31,4	87,9
Коммерческие расходы	955 153	24,3	1 018 103	26,6	93,8
Управленческие расходы	66 239	1,7	66 251	1,7	100,0
Прибыль (убыток) от продаж	34 481	0,9	116 800	3,0	29,5

Рассмотрим структуру совокупных затрат и удельный вес прибыли в выручке рисунке 1.8.

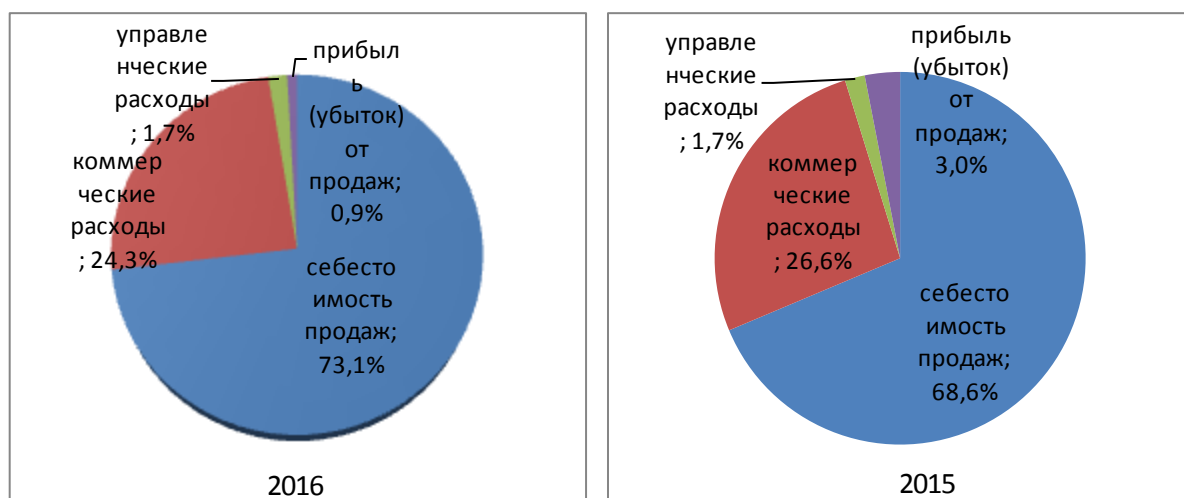


Рисунок 1.8 – Структура прибыли/убытка от реализации ПАО «Роснефть» за период 2015-2016 гг.[61]

Анализ структуры статей показал, что в учете используются для отражения управленческих затрат как управленческие расходы, так и коммерческие расходы. Доля выросла на 4,5 %, а вот коммерческие расходы уменьшились на 2,3 % по структуре. Что касается абсолютных значений, то здесь коммерческие расходы были уменьшены на 6,2 %, а управленческие сохранились на уровне 2015 г. Рассмотрим темп роста у ПАО «Роснефть». У этой компании рост выручки произошёл на 3 %, а темп роста управленческих расходов наоборот сократился, темп падения составляет 7 % по статье управленческие решения, а также по коммерческим расходам почти на 12 %.[61] Рассмотрим анализ элементов статей затрат ПАО «Роснефть» в таблице 1.5.

Анализ элементов статей ПАО «Роснефть» показал рост на 5 %, что было обусловлено ростом материальных затрат на 7 %, также расходами на оплату труда на 13 % и амортизацией на 8 %. В целом необходимо отметить, что наблюдается рост затрат по амортизации, что свидетельствует об обновлении основных средств, открытии новых скважин. В целом на базе анализа приведенных нефтяных компаний можно подвести итог, что темп роста управленческих расходов является опережающим относительно выручки.

Таблица 1.5 – Анализ элементов статей затрат в ПАО «Роснефть» за период 2015-2016 гг.[61]

Статья	2016		2015		2016 к 2015, %
	Млн. руб.	%	Млн. руб.	%	
Материальные затраты	3 257 348	82	3 048 645	80	107
Расходы на оплату труд	17 631	0	15 666	0	113
Отчисления на социальные нужды	3 197	0	3 190	0	100
Амортизация	124 223	3	114 883	3	108
Расходы, связанные с разведкой и оценкой запасов нефти	27 497	1	17 008	0	62
Прочие затраты	465 763	12	514 903	14	90
Итого по элементам	3 895 659	98	3 714 295	98	105

Рассматривая составляющие по элементам можно сказать, что подобное связано, в частности, с ростом затрат на заработную плату и налоги, т.к. компании для их развития стремятся привлекать высококлассных специалистов.

1.3 Особенности планирования управленческих расходов

В современных экономических реалиях, с развитием производственно-технологических процессов увеличивается значение управленческих расходов в общих суммарных затратах предприятия. Управленческие расходы не на прямую, а косвенно влияют как на себестоимость продукции, так и на показатели экономической эффективности работы предприятия. Назначение административных расходов – обеспечение нормального хода производственно-хозяйственной деятельности, в отличие от основных расходов они не имеют линейной зависимости от объемов производства, и могут сохраняться даже при остановке производства, поэтому их, как правило, относят к условно-постоянным расходам.

При этом существуют как управленческие расходы, образующиеся в отдельных производственных подразделениях, так и управленческие расходы, относящиеся ко всему предприятию в целом: амортизация производственных зданий, коммунальные платежи, арендная плата, расходы на содержание аппарата управления и др. Основной особенностью управленческих расходов является невозможность их точной оценки при производстве продукта, так как невозможно

проследить участие каждого конкретного элемента косвенных расходов в процессе производства конкретных видов продукции (работ, услуг). В то же время, поскольку накладные расходы включают в себя множество различных калькуляционных статей, несхожих по поведению и уровню затрат, контролировать их намного сложнее, чем прямые переменные расходы.

Калькулируя себестоимость продукции важно обеспечить правильную организацию учета и планирования управленческих расходов по местам возникновения и уровням управления (центрам ответственности), т.е. построить систему аналитического учета косвенных затрат. При организации учета необходимо разграничение управленческих расходов условно-переменного и постоянного характера. Ответственность за уровень условно-переменных управленческих расходов возлагается на менеджеров конкретных подразделений, в которых они формируются, на основе принятых в организации нормативных значений данных затрат.

Распределение и планирование административных расходов между различными продуктами деятельности предприятия должно носить многоступенчатый характер. На рисунке 1.9 показана взаимосвязь между затратами в целом по предприятию (в том числе и управленческими), прибылью, активами и капиталом предприятия с его показателями финансовой устойчивости и безубыточности. Целью ведения хозяйственной деятельности любого предприятия является безубыточность, определяемая с позиции соотношения выручки и затрат, финансовая устойчивость и максимизация прибыли. Предложенная совокупность показателей характеризует возможность достижения конечной цели – формирование безубыточности деятельности за счет снижения затрат и сохранение установленной величины собственного капитала, его последовательного увеличения на основе роста прибыли, необходимой для обеспечения самоокупаемости, самофинансирования и устойчивого развития.

Важно оценивать состояние предприятия и с позиции анализа качества результатов его финансовой деятельности, существенную роль в котором занимает политика управления затратами предприятия в целом и планирования управлен-

ческих затрат в частности. Так, например, увеличение затрат, не обусловленное ростом объема производства и продаж, негативно скажется на объемах накопления прибыли как источника собственного капитала, что в свою очередь приведет к необходимости привлечения дополнительных источников финансирования в форме внешних заимствований, негативно воздействуя на показатели финансовой устойчивости.



Рисунок 1.9 – Место затрат в системе показателей, последовательно формирующих безубыточность и финансовую устойчивость предприятия [51]

Перед планированием управленческих расходов необходимо осуществить своевременное, полное, достоверное отражение фактического размера и состава расходов и контроль за использованием всех ресурсов. При этом, можно определить основные задачи управления формированием управленческих расходов. Это: определение состава и разграничение затрат по их экономическому содержанию, элементам, статьям учета, смежными периодами и другими признаками; формирование соответствующей информации об объеме расходов в предусмот-

ренной системе документов, учетных регистров; правильное своевременное списание управленческих расходов на уменьшение финансового результата от основной деятельности.

Системный подход к планированию и управлению управленческими расходами является ключевым принципом их эффективности и находит свое выражение в том, например, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности наиболее слабого звена системы. Именно слабое звено определяет надежность (эффективность) работы всей производственной системы, какой является предприятие. Недостаточное внимание к одной функции управления затратами может свести на нет всю работу.

Суть второго принципа управления управленческими расходами сводится к использованию на практике на различных уровнях управления (высшем, среднем и низшем) единых подходов и методов с целью обеспечения выполнения общей цели – налаживание системности в управлении затратами. Методическое единство управления затратами на разных уровнях предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат на предприятии.

Весомое значение в обеспечении эффективности управления затратами занимает управление ими на всех без исключения стадиях жизненного цикла предприятия. Суть принципа «недопущения лишних расходов» сводится к полной ликвидации фактов бесхозяйственности, имеющих потерь от брака, простоев, сверхнормативных расходов и существенного снижения величины расходов непроизводительного характера. Оптимизация управленческих расходов – одна из наиболее актуальных проблем на данном этапе развития экономики. Эти расходы занимают все более весомое место в структуре расходов предприятия. Совершенствование механизма формирования административных затрат в современных условиях рассматривается как с теоретической, так и с практической точки зрения. Любой хозяйствующий субъект в процессе своей деятельности осуществляет определенные виды расходов, связанные с производством продукции

или предоставлением услуг. В связи с этим каждое предприятие для эффективной деятельности должно умело управлять административными расходами.

Совершенствование информационного обеспечения относительно уровня затрат – следующий принцип управления затратами. Эффективность системы управления затратами в очень большой степени зависит от осведомленности относительно этого. Чтобы осуществлять влияние на затраты, необходимо владеть своевременной, полной и достоверной информацией относительно уровня и структуры плановых, нормативных и фактических затрат.

Механизм системы управления управленческими расходами включает следующие основные этапы: планирование расходов; принятие управленческих решений по вопросам учета и распределения затрат; оценка эффективности формирования управленческих расходов; контроль расходов. Планирование управленческих расходов представляет собой детализированный план предполагаемых расходов на управление, которые должны быть понесены для обеспечения хозяйственной деятельности в будущем периоде. Этот прогноз имеет две цели: интегрировать все прогнозы управленческих расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию; аккумулируя эту информацию, предоставить данные для вычисления нормативов этих расходов на предстоящий отчетный период. Управленческие расходы включают в себя постоянную и переменную части. Постоянная часть планируется, исходя из потребностей производства, переменная часть – как норматив, например, от трудозатрат основных производственных рабочих. В бюджете управленческих расходов отображаются все виды расходов предприятия, которые не связаны с производственной и сбытовой деятельностью. К типичным статьям управленческих (общепроизводственных) расходов промышленного предприятия можно отнести:

- 1) Расходы на управление – заработная плата административно-управленческого персонала, командировочные, представительские расходы, содержание пожарной охраны, расходы службы безопасности.
- 2) Общепроизводственные расходы – содержание общезаводского персонала, амортизация и ремонт основных средств общехозяйственного назначения

(например, здания заводоуправления), расходы на подготовку / переподготовку кадров, затраты на содержание и обслуживание автотранспорта (например, техническое обслуживание и ремонт), юридические потери, услуги банков, услуги связи, информационно-консультационные услуги, аудиторские услуги, хозяйственные расходы, обслуживание оргтехники и вычислительной техники, страхование имущества и др.

- 3) Налоги, сборы и платежи, что относятся к себестоимости продукции.
- 4) Непроизводительные расходы – потери от простоев, недостачи / потери от порчи материалов при хранении на складе.

Большинство управленческих расходов носит постоянный характер. Переменную часть планируют как процент (например, от объема продаж). Лишь небольшая часть управленческих расходов калькулируется расчетным путем (например, амортизационные отчисления). Большую часть управленческих расходов на предстоящий бюджетный период устанавливают в виде нормативов (лимитов) с целью обеспечения нормативных показателей прибыли.

Такие статьи бюджетов управленческих расходов, как амортизационные отчисления, расходы по содержанию и ремонту оборудования, зданий и сооружений, арендные платежи и другие, планируются исходя из стоимости и сроков службы основных фондов, занимаемых административными помещениями площадей по действующим в отраслях или регионах нормам и правилам. Что касается другой их части - оплаты труда инженерно-технического и управленческого персонала, а также их командировочных, представительских, транспортных и прочих расходов и их планирование носит весьма специфический характер, поскольку эта часть управленческих расходов связана с развитием бизнес.

Детализируя все управленческие или административные расходы при их планировании необходимо учесть особенности расходов по всем статьям калькуляции, что отображено в таблице 1.6. Управление управленческими затратами предусматривает, в первую очередь, разработку (составление) сметы указанных расходов.

Таблица 1.6 – Особенности планирования управленческих расходов по статьям калькуляции

Статья калькуляции управленческих расходов	Особенности планирования
Расходы на оплату труда	Расходы по этой статье рассчитывают исходя из численности административно-управленческого персонала, другого общехозяйственного персонала (штатных и внештатных работников), должностных окладов, надбавок, доплат, плановых премий, поощрений, компенсационных выплат согласно принятой на предприятии системе оплаты труда и штатному расписанию.
Отчисления на социальные нужды	Расходы по этой статье определяют исходя из запланированного фонда оплаты труда административно-управленческого, другого общехозяйственного персонала и объемов отчислений на социальные мероприятия по установленным законодательством нормам.
Расходы на аренду основных средств, других материальных оборотных активов, обеспечивающих административные нужды	Расходы по этой статье планируют на оперативную аренду объектов общехозяйственного назначения, инвентаря рассчитываются в соответствии с площадью, которую арендуют или емкостью, количеством инвентаря и ставок арендной платы, предусмотренных соглашениями на аренду.
Расходы на содержание основных средств, других материальных оборотных активов, обеспечивающих административные нужды	Такие расходы предусматривают расходы на отопление, освещение и другие коммунальные услуги (рассчитывают исходя из объемов потребления и действующих тарифов); расходы на вывоз мусора и отходов (рассчитывают исходя из объемов услуг и действующих тарифов); расходы на противопожарные средства (рассчитывают исходя из стоимости материалов, тарифов, а также в соответствии с соглашениями на услуги, которые предоставляют органы пожарной охраны); расходы на содержание охраны, которая не входит в штатное расписание предприятия и на обслуживание средств сигнализации (определяют на основании заключенных договоров); планирование затрат материалов и средств ухода за помещениями (осуществляют исходя из стоимости материалов и норм их потребления, установленных на предприятии); расчет затрат на текущий ремонт помещений (проводят в соответствии с потребностями в ремонте) и т.д.
Амортизация основных средств, других материальных оборотных активов и нематериальных активов, обеспечивающих административные нужды	Планируют исходя из принятых на предприятии методов начисления амортизации, стоимости амортизируемых объектов и срока их полезного использования.
Расходы на страхование имущества	Расходы по этой статье определяются исходя из стоимости имущества предприятия, подлежащему обязательному страхованию, размеров страховых тарифов и нормативов платежей обязательного страхования.
Налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи	Налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи, включенные в состав административных расходов (таможенные платежи, портовые сборы, налог на рекламу, коммунальные налоги, и другие), определяют по установленным нормам, предусмотренным законодательством.
Общие корпоративные расходы	Например, расходы связанные с изготовлением и использованием бланков, обнародования отчетов, организационные и представительские расходы, связанные с обеспечением корпоративной деятельности предприятия (рассчитывают исходя из сметы данных мероприятий и норм расходов, установленных действующим законодательством), оплату работ и услуг консультационного и информационного характера, а также связанных с организацией предусмотренных законодательством обязательных аудиторских проверок.
Другие административные расходы	Другие административные расходы, включенные в этой статье, планируют по элементам затрат с учетом специфических особенностей каждого их вида, в частности: расходы, связанные с обеспечением нормальных условий труда и соблюдением правил техники безопасности труда (рассчитывают в соответствии со сметой расходов на эти цели); расходы на служебные командировки (определяются исходя из норм расходов, предусмотренных действующим законодательством, запланированного количества и продолжительности командировок работников предприятия); расходы на оплату услуг почтовой, телефонной, факсимильной и иных видов связи (рассчитывают исходя из их фактических размеров, тарифов и абонентской платы на эти услуги); расходы на подписку специализированной прессы, приобретение специальной литературы, прейскурантов, каталогов, инструктивных и других служебных материалов (рассчитывают исходя из их планового количества и стоимости одного издания); расходы на рационализацию (рассчитывают согласно с принятым проектом внедрения этих мероприятий) и т.д.

Наиболее удобно такую смету составлять на квартал с ежемесячной разбивкой. При этом следует учитывать количество рабочих дней в месяце с тем, чтобы максимально объективно подойти к процессу его формирования. Грамотно составленная смета управленческих расходов является залогом успешного выполнения плана развития предприятия. В условиях нестабильной, динамичной внешней среды бизнеса особенно актуальным становится внедрение системы финансового контроля, планирования и анализа денежных и материальных потоков в любой области деятельности субъектов хозяйствования. Одним из наиболее эффективных современных технологий такого контроля является система бюджетирования управление затратами.

Издержки планирования осуществляются, как правило, за счет бюджетов управленческих расходов, бюджета производственных накладных расходов и бюджета коммерческих расходов. Для каждого конкретного предприятия, форматы бюджетов управленческих и накладных расходов в целом будут определяться спецификой их деятельности. При планировании бюджета управленческих расходов необходимо учитывать все их особенности, также целесообразным будет придерживаться такой последовательности составления бюджета управленческих расходов:

- 1). Определить наиболее важные статьи управленческих расходов, которые соответствуют профилю и структуре организации.
- 2). Распределить управленческие расходы по их служебной и функциональной роли.
- 3). Выделить в составе управленческих расходов переменные (прямые) и условно постоянные расходы.
- 4). Определить какие расходы из суммы условно-постоянных управленческих следует отнести к расходам отдельных структурных подразделений организации, и какие, к общеорганизационным расходам.
- 5). Составить планы-графики управленческих расходов, выделив внутри них переменные и условно постоянные расходы и соответственно скорректировать эти расходы по месяцам бюджетного периода.

Менеджмент и бизнес-планирование расходов в бюджетах отличается из-за различий в методах прогнозирования и оценки их эффективности. Кроме того, принято выделять накладные расходы отдельного бизнеса или структурного подразделения – бизнес-единицы и расходы предприятия. Назначение бюджета управленческих расходов – определить общие и административные расходы, необходимые для существования предприятия как юридического лица.

Два типа расходов отличаются по методике планирования. Первые включают те статьи затрат, которые связаны с определенным видом деятельности (в коммерческом предприятии, например, при реализации определенной номенклатуры продукции, на промышленных предприятиях с конкретной продукцией). Второй тип состоит из расходов, которые могут быть подсчитаны только для предприятия в целом, а затем разложены по видам деятельности или продукции.

Отметим, что управленческие расходы в соответствующем бюджете не имеют привязки к объемам продаж или объемам производства, рассчитываются вне взаимосвязи с динамикой доходов компании. Большая часть накладных расходов относится к лимитируемым затратам (а не к нормируемым), для которых надлежит установить контрольный лимит на определенный период времени. Но и здесь существуют два типа расходов, различающихся по назначению и методам планирования: один так или иначе привязан к активам, которыми оперирует данный бизнес, другой связан с его развитием.

Такие статьи бюджетов накладных и управленческих расходов, как амортизационные отчисления, расходы по содержанию и ремонту оборудования, зданий и сооружений, арендные платежи и пр., планируются исходя из стоимости и сроков службы основных фондов, занимаемых бизнесом офисных или производственных площадей по действующим в отраслях или регионах нормам и правилам. Что касается другой их части - оплаты труда менеджеров и специалистов, инженерно-технического и административно-управленческого персонала, а также их командировочных, представительских, транспортных и прочих, – то их

планирование носит весьма специфический характер, поскольку эта часть управленческих расходов связана с развитием бизнеса.

При планировании управленческих расходов, прежде всего, необходимо иметь в виду важное обстоятельство: доля управленческих расходов на заработную плату всех категорий инженерно-технических работников и управленческий персонал в фонде оплаты труда должна возрастать для обеспечения роста эффективности производства, повышения конкурентоспособности предприятия на основе роста ее технологического уровня. Но в общем объеме продаж доля этих, же расходов должна оставаться стабильной и медленно снижаться (примерно на 1,0–1,2 % на 10–15 лет). Но это долгосрочный тренд. В реальной практике планирования осуществляется посредством следующих методов, приведенных в таблице 1.7.

Таблица 1.7 - Методы планирования управленческих расходов

Виды методов	Характеристика методов
Традиционный подход	Заключается в ограничении административных расходов на определенный процент от заработной платы или количество так называемого основного производственного персонала, что обеспечивает стабильность структуры управленческих расходов. Управленческие расходы, в таком случаи, растут или сокращаются пропорционально численности персонала или фонда заработной платы. Данный подход был характерен для командной экономики, когда экономический рост достигался экстенсивными факторами. При освоении новых техник и технологий увеличивается нагрузка на систему управления, а это требует увеличения численности управленческого персонала, специалистов по сравнению с их прежним уровнем. Если этого не сделать, то обеспечить эффективное использование новой техники, рост на основе ее внедрения эффективности производства и, прежде всего, фондоотдачи вряд ли возможно.
Планирование «от достигнутого».	В этом подходе предполагается ежегодно увеличивать уровень управленческих расходов в соответствии с темпами роста за определенный период времени. Этот подход наиболее характерен для коммерческих структур, предприятий и фирм, созданных в период так называемых радикальных экономических реформ, когда внедряются новые функции управления.
Планирование в увязке с конечным результатом	Наиболее эффективно применяется на предприятиях развитых стран, но практически отсутствуют у нас, планирование, ориентированное на конечный результат.

Получается, что управленческие расходы, варьируя по отраслям в общей численности занятых и заработной платы, остаются стабильными в условно-чистой продукции – на уровне 18-19 %. Кроме того, управленческие расходы в условно-чистой продукции не изменяется в динамике по времени. Если ограничить рост

управленческих расходов, тогда это не мешает увеличению доли управленческих расходов на заработную плату инженеров и административного персонала в сфере занятости. При повышении конечного результата, с одной стороны, у компании больше возможностей для развития своего управленческого потенциала, увеличение лимитов на административные расходы и на другие расходы, а с другой стороны рост условно-чистой продукции свидетельствует о повышении эффективности управленческого труда на предприятии.

Особенностью управленческих расходов является их условно-постоянная природа, т.е. их величина не зависит прямо пропорционально от объема реализации. Величина этих расходов, конечно же, будет изменяться с ростом объема продаж, но не прямо пропорционально, а скачкообразно. Поэтому при планировании будущих затрат для повышения эффективности бизнеса принято предусматривать некоторое снижение доли этих затрат в чистой выручке по мере ее роста объемов продаж.

Управленческие расходы – это издержки на заработную плату работников аппарата управления (инженерно-технические работники и административно-управленческий персонал) предприятия или компаний, их структурных подразделений, вспомогательного персонала, представительские и командировочные расходы, расходы на служебный транспорт, аренду, услуги юристов, консультантов, аудиторов, хозяйственные нужды, канцелярские товары и т. д.

Планирование всех выше перечисленных видов управленческих расходов находится в тесной зависимости от стратегии развития предприятия. При стратегии захвата и расширении части рынка, управленческие расходы будут возрастать, а при удержании уже завоёванной ниши – они могут оставаться стабильными или же снижаться. Современные методы оптимизации управленческих расходов должны быть гибкими, простыми в использовании, предоставлять в оперативном порядке необходимую для принятия управленческих решений информацию.

С учетом вышеприведенных особенностей после проведения комплексного анализа подходов современных направлений оптимизации расходов предприятия

можно выделить мероприятия, которые являются целесообразными в современных условиях для оптимального планирования уровня управленческих расходов:

- совершенствование труда за счет изменения форм и методов труда;
- совершенствования аппарата управления;
- уменьшение административных и транспортных расходов;
- применение ресурсосберегающих технологий, что обеспечивает экономию материалов и энергии;
- четкое выделение затрат на управление;
- разработка оптимальной стратегии развития предприятия;
- внедрение эффективных систем внутрипроизводственных экономических отношений;
- рационализация организационной структуры управления;
- усиление контроля за соотношением темпов роста производительности труда и заработной платы;
- недопущение ускоренного роста средней заработной платы относительно роста производительности труда.
- сокращение расходов на оплату труда за счет аутсорсинга и фриланса;
- компенсация части заработной платы предоставлением работникам социальных льгот (бесплатного питания, расширенного медицинского страхования и т. п.).
- управление инвестициями: обоснованный отбор инвестиционных проектов, приглашение независимых экспертов и тому подобное.

Итак, для того, чтобы планирование управленческих расходов было эффективным, его надо проводить в соответствии с такими принципами: системность, методическое единство, управление на всех стадиях жизненного цикла предприятия, недопущения лишних расходов и оптимизация управленческих расходов, совершенствование информационного обеспечения относительно уровня затрат.

Все виды расходов предприятия, которые не связаны с производственной и сбытовой деятельностью, отображаются в бюджете управленческих расходов,

который в свою очередь является основным инструментом планирования управленческих расходов. Управленческие расходы имеют условно-переменный или постоянный характер, при этом, переменную часть планируют как процент (например, от объема продаж), лишь небольшая часть управленческих расходов калькулируется расчетным путем (например, амортизационные отчисления), а большую часть управленческих расходов на предстоящий бюджетный период устанавливают в виде нормативов (лимитов) с целью обеспечения нормативных показателей прибыли.

В бюджете управленческих расходов калькуляция проводится по таким статьям: расходы на оплату труда; отчисления на социальные мероприятия; расходы на аренду основных средств, других материальных необоротных активов, обеспечивающих административные нужды; расходы на содержание основных средств, других материальных необоротных активов, обеспечивающих административные нужды; амортизация основных средств, других материальных необоротных активов и нематериальных активов, обеспечивающих административные нужды; расходы на страхование имущества; налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи; общие корпоративные расходы; другие административные расходы.

Важно отметить, что в современных экономических реалиях, учитывая особенности управленческой деятельности компаний наиболее эффективным методом планирования управленческих расходов является планирование, ориентированное на конечный результат, такие методы как «традиционный подход» и планирование «от достигнутого» устарели и не соответствуют критериям эффективности ведения хозяйственной деятельности.

ГЛАВА 2.ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ НА НЕФТЯНОМ ПРЕДПРИЯТИИ

2.1. Исследование особенностей контроллинга управленческих расходов в общей системе управления предприятием

Основными предпосылками возникновения контроллинга на предприятии являются: всемирный экономический кризис; усложнение форм финансирования, смена технологий, сложность коммуникативных процессов для принятия управленческих решений и другое. На сегодняшний день, контроллинг является пока еще новым направлением в системе управления предприятием в России, поэтому однозначного определения данного понятия не существует, его рассматривают как направление деятельности, как философию[37], как инструмент[37], рисунок 2.1.

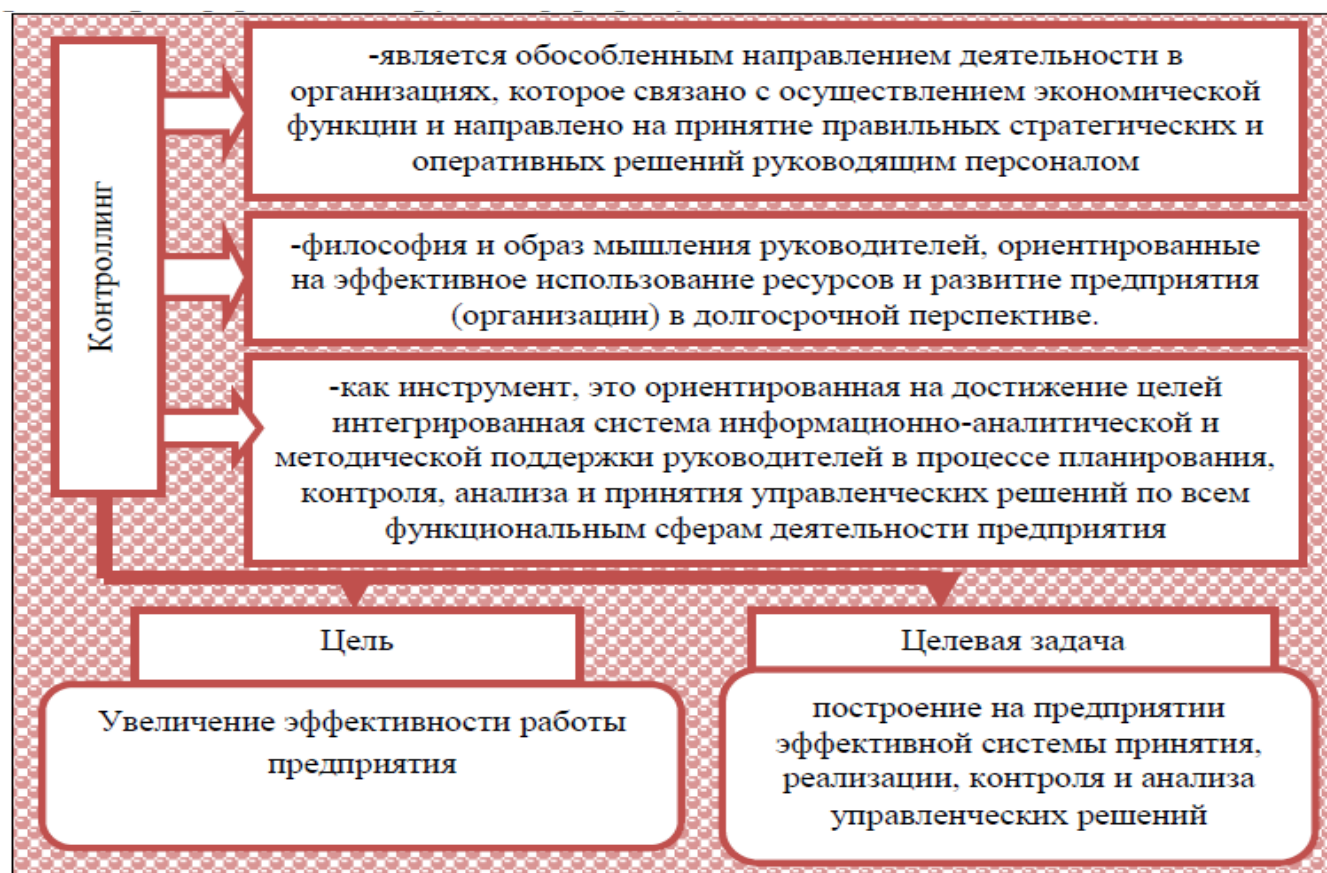


Рисунок 2.1- Понятие контроллинга, цели и задачи

В экономической литературе выделяют немецкую и американскую концепцию контроллинга. В целом, данные концепции похожи друг на друга, однако основным их отличием является то, что первая более ориентирована на рассмотрение проблем внутреннего учета и анализа внутренней среды организации, а вторая - проблем внешней среды, с которой тесно взаимосвязана компания, рисунок 2.2.



Рисунок 2.2-Сущность американской и немецкой модели контроллинга[22]

Кроме этого, контроллинг классифицируется по различным направлениям: по стадии жизненного цикла, по области применения, по стадиям разработки и ширине охвата, по типам, концепциям и функциональной принадлежности, рисунок 2.3. Достаточно интересной является классификация контроллинга по ширине охвата и делением контроллинга по периоду действия, в связи с этим предусмотрен стратегический и оперативный контроллинг. Эти два вида контроллинга отличаются задачами и способами их решения. Стратегический контроллинг направлен на выполнение долгосрочных программ, стратегий, рисунок 2.4. Его цель – формирование четкой системы планирования, которая позволит надежно управлять компанией, что приведет к увеличению прибыли. [20]



Рисунок 2.3-Классификация контроллинга[26]

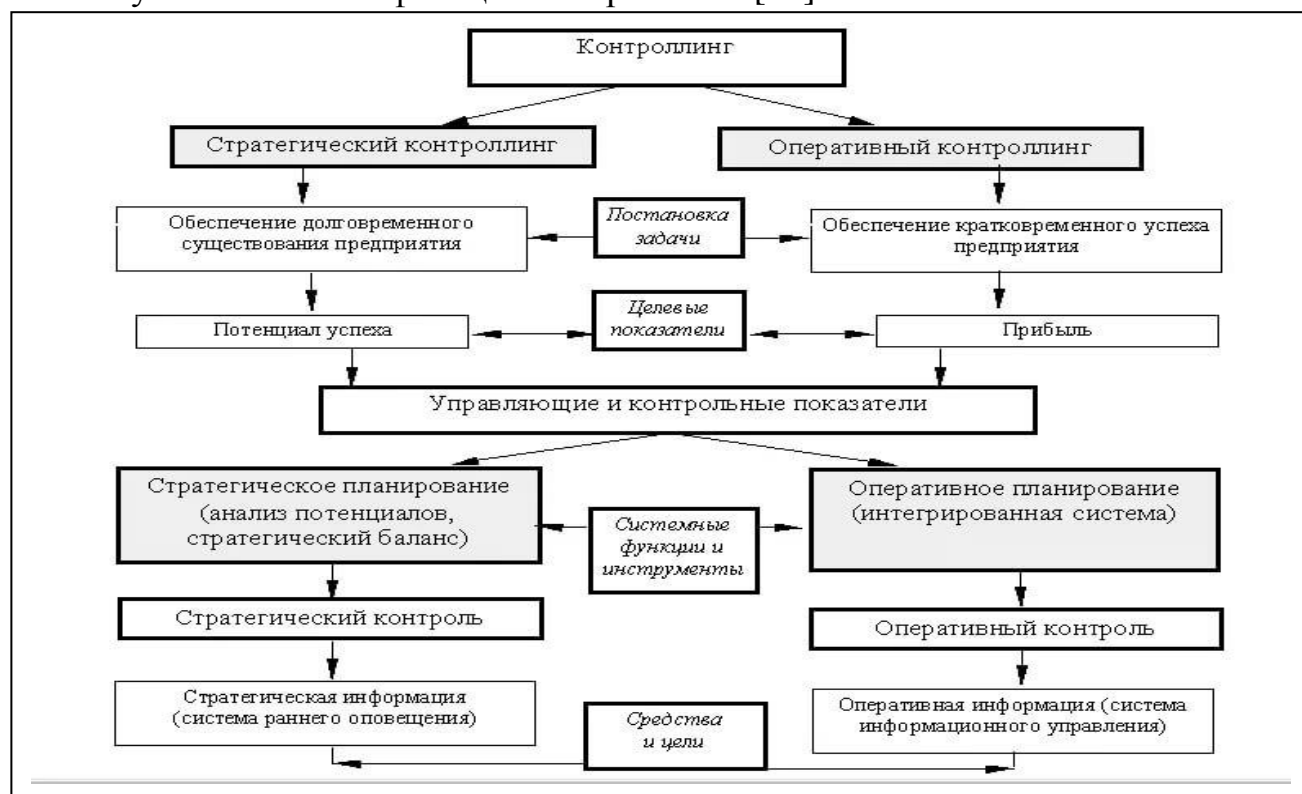


Рисунок 2.4-Понятие стратегического и оперативного контроллинга[26]

Оперативный контроллинг отличается от стратегического тем, что он направлен на оказание помощи управляющим в достижении результатов краткосрочных целей. Отличительные особенности стратегического и оперативного контроллинга представлены в Приложении В.

Выше была рассмотрена сущность контроллинга, цели, задачи и его классификация. При этом, основными функциями контроллинга являются: постановка целей, планирование, оперативный учет, мониторинг, контроль. Появление на современных предприятиях контроллинга объясняется необходимостью усовершенствования системы управления предприятием, увеличения скорости реакции на изменения внешней среды, повышения гибкости предприятия. Взаимосвязь системы контроллинга с системой управления предприятием можно представить в виде схемы, рисунок 2.5.



Рисунок 2.5–Взаимосвязь системы контроллинга с системой управления предприятием[27]

Контроллинг занимает особое место в управлении предприятием и позволяет субъектам успешно функционировать на рынке, работать с максимальным

экономическим эффектом. На рисунке 2.6 схематично изображена роль контроллинга в системе управления предприятием.



Рисунок 2.6 – Роль контроллинга в системе управления предприятием [33]

Следует также отметить, что успешность контроллинга зависит от реализации стратегии предприятия, рисунок 2.7. По данным журнала Fortune Magazine, в 70% случаев неудачной реализации стратегий основная проблема заключается не в качестве самой стратегии, а в ее плохой реализации.[64] По данным того же журнала, были проведены исследования американских и западноевропейских предприятий, которые показали, что менее 10% сформулированных стратегий было успешно реализовано.[64]



Рисунок 2.7-Стратегия в системе контроллинга предприятия

Исследования лаборатории The Balanced Scorecard Collaborative[64] показывают, что существует несколько основных препятствий для успешной реализации стратегий на предприятии, к ним относятся: понимание, мотивация, внимание руководства, распределение ресурсов на предприятии, рисунок 2.8.

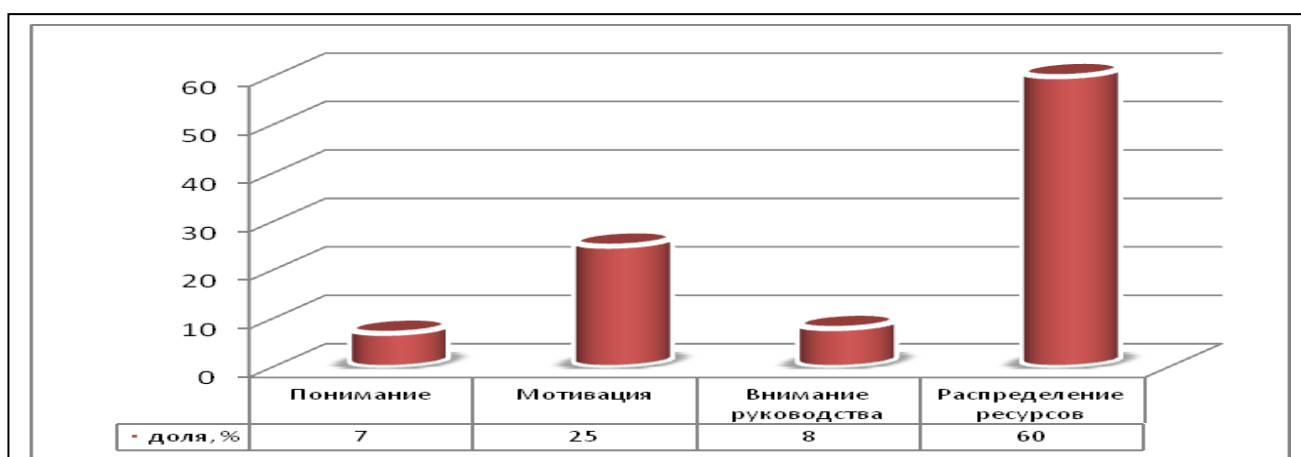


Рисунок 2.8-Основные препятствия для реализации стратегии и эффективности контроллинга на предприятии[64]

Данные рисунка 2.8. показывают, что только 7% сотрудников исследованных компаний, понимают стратегию предприятия, таким образом, на предприятиях слабо развиты коммуникативные навыки. Около 25% менеджеров и управленческого персонала включены в систему поощрений, связанных с реализацией стратегии компании, 75%- поощряются за реализацию оперативных планов.[64] Слабое внимание руководства вопросам разработки и реализации стратегии, большинство руководящего персонала в месяц уделяет около часа на эти вопросы. Большая часть ресурсов на предприятии (около 60%) не имеет непосредственной связи со

стратегией.[64]Перечисленные выше препятствия для успешной реализации стратегий и цифровые данные на примере зарубежных предприятий в полной мере можно отнести к отечественной практике. Неэффективности контроллинга в управлении предприятиями подтверждают данные ряда специалистов[46], которые утверждают, что в ведущих западных предприятиях затраты на управление составляют более 2-3% от производственной себестоимости, тогда как в российских предприятиях эта цифра куда ниже и составляет десятки доли процента.[46]

Слабый контроллинг на российских предприятиях, в том числе и на нефтяных, отрицательно сказывается в целом на деятельности компании, этому свидетельствуют и статистические данные Росстата. В частности, в 2017г. доля убыточных предприятий по добыче сырой нефти и природного газа составила 25,4%, с суммой убытка 41010млн. руб. При этом, на долю прибыльных компаний отрасли приходится 74,6% с суммой прибыли 1691002 млн. руб., рисунок 2.9.[44]

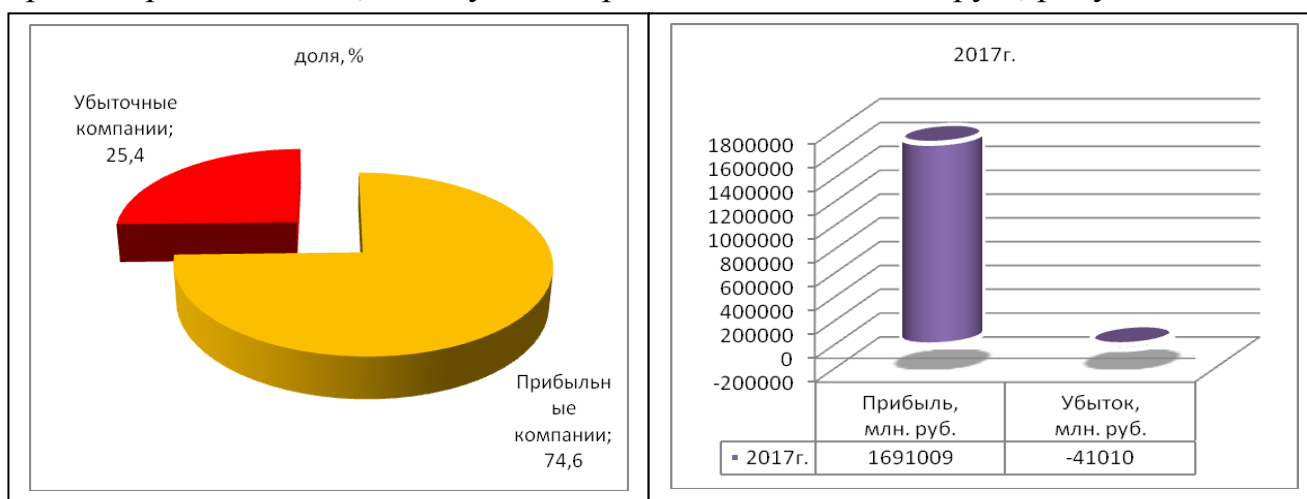


Рисунок 2.9. Доля убыточных и прибыльных компаний по добыче сырой нефти и природного газа в РФ и сумма прибыли (убытка) в 2017г. [44]

Сокращение добычи нефти в России в 2017 году обеспечили главным образом «Сургутнефтегаз» –1,3 млн.т по сравнению с показателем 2016 г., а к уровню 2017г. снижение составило -1,9 млн. т. «Лукойл» также снизил показатель на 1,3 млн. т. к уровню прошлого года и в 2017г. составил 81,7 млн. т., а это на 5,5 млн. т. ниже показателя 2012г. Указанные компании еще до сделки ОПЕК+ начали перенаправлять инвестиции из низкорентабельных и убыточных проектов в более выгодные проекты - новые месторождения, большинство из которых попадают под

льготы, что и отразилось на объемах их добычи. Основной вклад в увеличение добычи в 2017 году в России внесла «Газпром нефть» (+1,7 млн. т), рисунок 2.10.

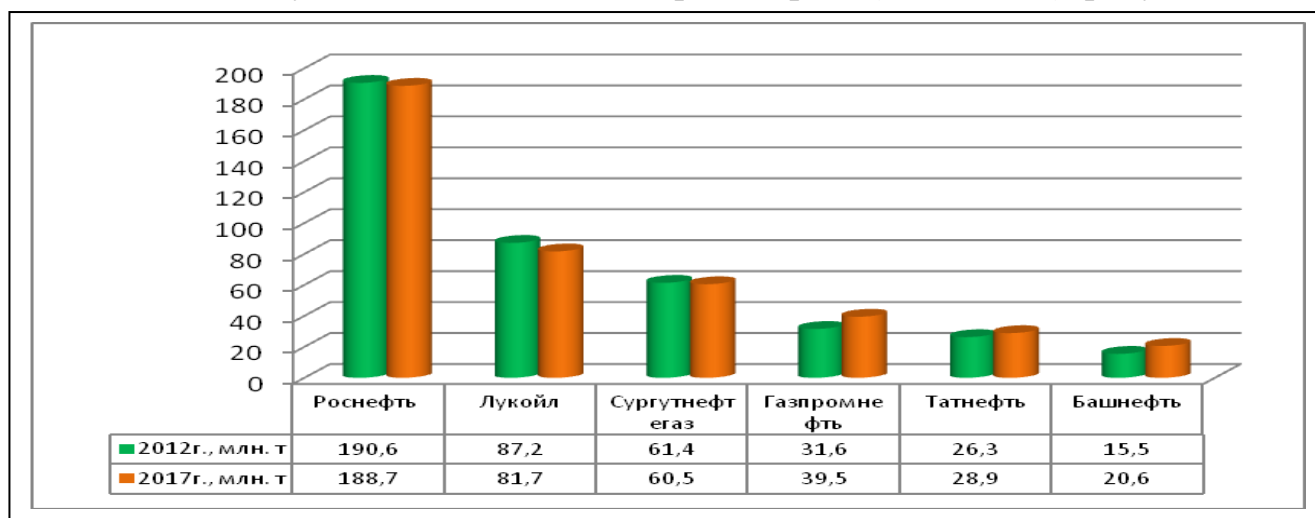


Рисунок 2.10- Добыча нефти крупнейшими компаниями России в 2012-2017гг.[54]

В продолжении темы развития нефтяных предприятий России достаточно интересной являются данные доли России в мире по добычи нефти и жидких углеводородов в 2007-2017гг. В 2017 году относительно 2016 года рост суточной мировой добычи нефти и жидких углеводородов (ЖУВ) составил 0,4 %, хотя в 2007-2017 годах среднегодовой рост был на уровне 1,3%. Особую роль в замедлении роста предложения на мировом рынке нефти в 2017 году сыграла сделка стран ОПЕК и некоторых других нефтедобывающих стран, включая Россию, о сокращении объема ее добычи. В результате страны ОПЕК в 2017 году снизили добычу почти на 1 % к 2016 году, а долю в мировой добыче нефти и ЖУВ - с 41,8 % до 41,3%. Наибольшее сокращение объема добычи произошло в Саудовской Аравии (-4%) и Венесуэле (-12%). Доля России в мировой добыче осталась неизменной на уровне 12 %. В тройке лидеров по объему добычи нефти и ЖУВ изменений не произошло. США, благодаря рост у цен на нефть, нарастили добычу на 5,2 %, увеличив свой отрыв от большинства других лидеров в отрасли, преимущественно участвующих в сделке ОПЕК+. Среди других стран можно отметить существенный рост объема добычи в Канаде (+8 %), Иране (+7 %) и Ливии (+105 %).[54]

Рост поставок нефтепродуктов России в страны ОЭСР в 2017 году относительно 2016 года замедлился до 2,2 % (в 2016 году прирост составлял 2,9 %),

доля российских поставщиков в общем объеме импорта нефтепродуктов этими странами осталась на уровне 13 %. В 2017 году поставки дизтоплива и нефти из России в страны ОЭСР выросли на 13 % к 2016 году, а объем экспорта бензина сохранился на уровне 2016 года.

В 2017 году экспорт нефти из России сократился на 2,2 млн. т (-0,9 %) по сравнению с предыдущим годом впервые с 2014 года. Такая динамика является результатом сокращения добычи нефти в России из-за выполнения обязательств в рамках сделки ОПЕК+. Экспорт нефтепродуктов из России в 2017 году также сократился на -8 млн. т. Таким образом, экспорт нефтепродуктов сокращается второй год подряд, что обусловлено главным образом существенным сокращением производства топочного мазута.[54]

Однако, несмотря на снижение экспорта нефтяных компаний России и снижение добычи, инвестиции в нефтяную промышленность в 2017 году превысили уровень 2016 года на 348 млрд. руб. При этом основной прирост инвестиций пришелся на добычу сырой нефти и составил 279 млрд. руб.. Такая динамика может являться результатом увеличения инвестиций в проекты по разработке новых месторождений. В целом показатели нефтяных компаний РФ не плохие и уровень рентабельности предприятий по добыче сырой нефти и газа составил 25,2% в 2017г., рентабельность предприятий по производству нефтепродуктов составила 8,2%, рисунок 2.11.[44]

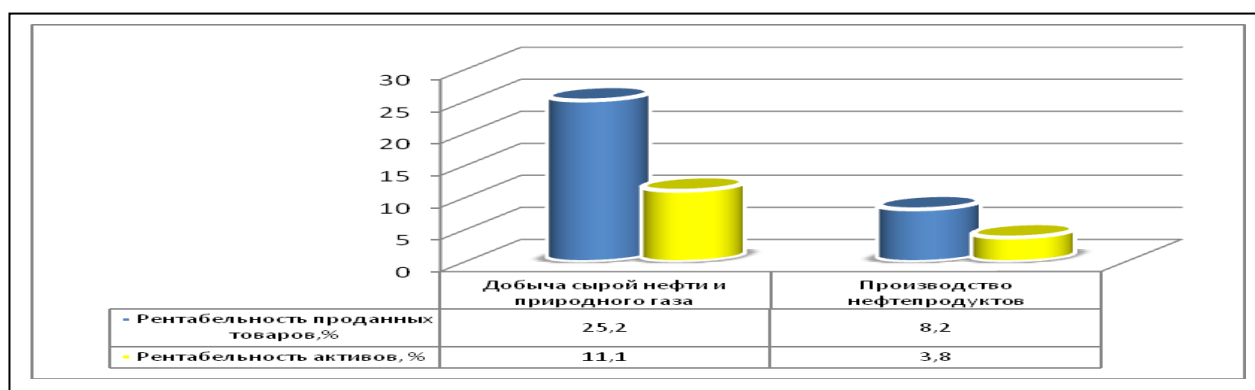


Рисунок 2.11-Рентабельность предприятий по добыче сырой нефти и природного газа и производства нефтепродуктов в 2017г. в РФ[44]

Таким образом, выше были рассмотрены основные показатели эффективности работы нефтяных компаний России, взаимосвязь контроллинга с предприятием и

факторы сдерживающие эффективность контроллинга как в российских, так и в зарубежных фирмах.

В связи с наличием сдерживающих факторов повышения эффективности контроллинга, является острой необходимостью развитие контроллинга затрат предприятия, в том числе и управленческих расходов. Рассмотрим эту часть вопроса. В целом, контроллинг управленческих затрат– это система, позволяющая оптимизировать уровень управленческих расходов и увеличить уровень эффективности от их осуществления. При построении системы контроллинга управленческих расходов необходимо учитывать общие принципы построения системы контроллинга затрат представлены в Приложении Б. При этом, функции контроллинга по отношению к управленческим затратам можно классифицировать следующим образом: сервисная функция, функция принятия решений и внутреннего контроля, таблица 2.1.[25]

Таблица 2.1- Функции контроллинга по отношению к управленческим затратам

№ п/п	Виды функций	Характеристика
1	Сервисная функция	предоставление необходимой информации для анализа и контроля управленческих расходов; эта функция заключается в информационном обслуживании, которое обеспечивается при помощи систем планирования, нормирования, учета и контроля.
2	Функция принятия решений (управляющая функция)	реализуется с использованием данных анализа отклонений, величины покрытия и общих результатов деятельности предприятия.
3	Функция внутреннего контроля	сводится к контролю управленческих расходов как организации в целом, так и ее структурных подразделений.

Контроллинг управленческих расходов является одной из важных составляющих общей системы управления предприятия, при этом, основной особенностью контроллинга управленческих расходов является невозможность их точной оценки при производстве продукта, так как невозможно проследить участие каждого конкретного элемента косвенных расходов в процессе производства конкретных видов продукции, работ, услуг.

В то же время, поскольку управленческие расходы включают в себя множество различных калькуляционных статей, несхожих по поведению и уровню затрат, контролировать их намного сложнее, чем прямые переменные расходы. Таким образом, при формировании системы контроллинга управленческих расходов важно учитывать все их особенности и условно-постоянный характер. При этом, рациональное управление расходами на нефтяном предприятии с помощью контроллинга создает соответствующий запас прочности и повышает его эффективность, то есть компания усиливает способность к защите своих рыночных интересов и получает возможность при прочих равных условиях получить большую прибыль или создать необходимый запас ресурсного потенциала для будущего развития.

В сложившихся обстоятельствах нефтяные предприятия должны самостоятельно внедрять и использовать контроллинг затрат для достижения необходимых показателей деятельности. В продолжении темы, согласно структуры работы, является необходимым рассмотреть анализ методик контроллинга с точки зрения применимости к управленческим расходам, для этого перейдем к следующему параграфу исследования.

2.2 Анализ методик контроллинга с точки зрения применимости к управленческим расходам

Система контроллинга включает в себя методологию, процесс, структуру и технику контроллинга, рисунок 2.12. При этом, в методологию, входят методы и их функции. Рассмотрим подробнее существующие методики контроллинга и их применимость к управленческим расходам. В экономической литературе существует множество различных трактовок понятия метода контроллинга. Например, Ковалев С. В. метод контроллинга видит в способе достижения цели контроллинга, который состоит из совокупности приемов теоретического и практического познания объекта контроллинга. С практической точки зрения

методы контроллинга находят свое выражение в комплексе конкретных инструментов, которые позволяют практически реализовать цель контроллинга.

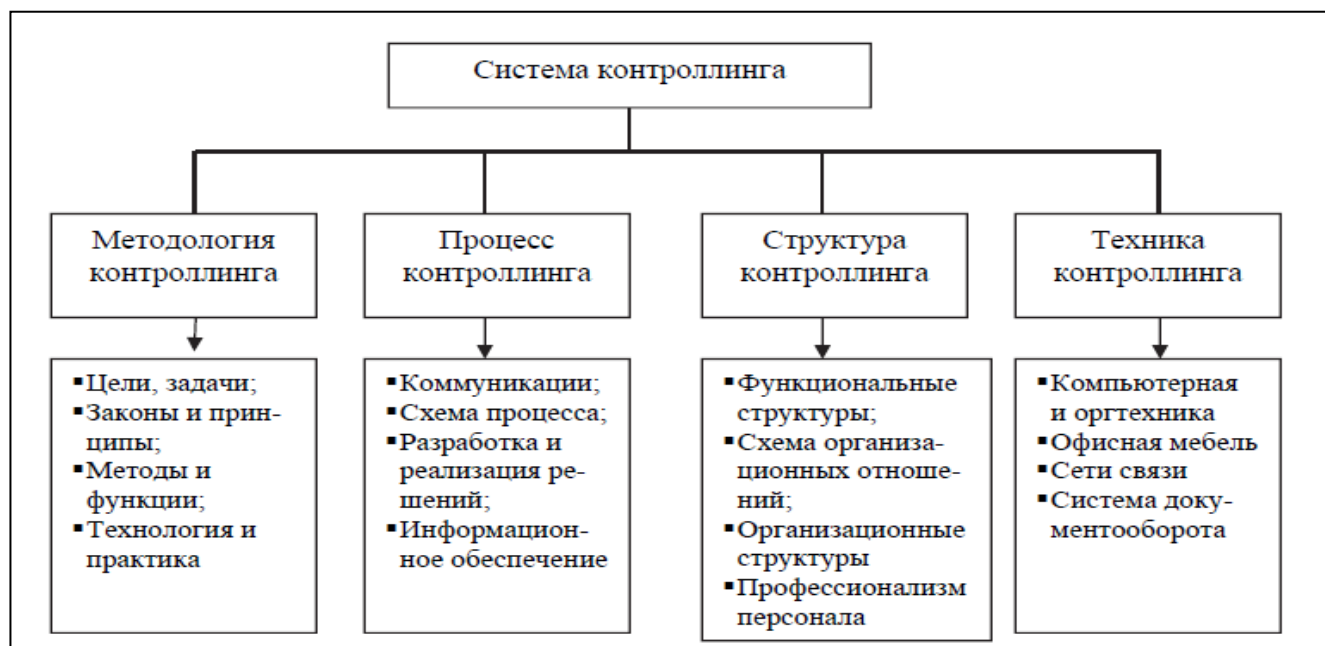


Рисунок 2.12- Набор элементов системы контроллинга[28]

Существует обширная классификация методов контроллинга, однако, наиболее целесообразной является: общеметодологические методы, общенаучные методы, специфические методы, таблица 2.2.

Таблица 2.2-Основные методы контроллинга [25]

№ п/п	Классификация методов	Характеристика
1	Общеметодологические методы	наблюдение, сравнение, анализ, синтез, систематизация, история развития, выявление закономерностей, прогнозирование
2	Общенаучные методы	методы исследований отдельных систем: планирования, учета, анализа, управления, статистики, кибернетики, информатики.
3	Специфические методы	использование моделирования процессов и явлений и на этой основе определения конкретных задач системы управления.

В процессе деятельности нефтяным предприятиям важно регулировать управленческие расходы, пытаясь их постоянно снизить, оптимизируя суммы расходов и их структуры. С учетом большого числа методов, используемых в практике контроллинга, остановимся лишь на тех, которые напрямую связаны с управлением затратами и применение данных методов к контроллингу управленческих расходов.

Основные методики контроллинга затрат можно представить в виде схемы, рисунок 2.13.



Рисунок 2.13- Основные методики контроллинга затрат на предприятии

К ним относятся: директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, метод бережливого производства, бюджетирование, метод прямых затрат (без накладных расходов); метод выгодности клиента; метод прямых затрат плюс калькулирование косвенных затрат; метод позаказного учета затрат (job-ordercosting); ABC - метод учета затрат; метод ABRP-функциональное планирование ресурсов; метод RCA-система учета потребления ресурсов и другие.

Рассмотрим кратко некоторые методы контроллинга затрат, представленные на рисунке 2.13. Современная система директ-костинга предлагает два варианта учета: простой директ-костинг, при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты; развитой директ-костинг, при котором в себестоимость включаются и прямые переменные, и косвенные переменные общехозяйственные расходы. Основными чертами директкостинга, являются: направленность учета на конечный результат, что достигается путем расчета сумм покрытия (разницы между величиной чистой выручки и переменных затрат) по каждому направлению деятельности и в целом по предприятию; определение сумм покрытия в разрезе групп продуктов, центров ответственности, покупателей, зон реализации и т.д.; учет по изделиям только переменных затрат и определение

"переменной" себестоимости; списание постоянных затрат в части общепроизводственных расходов, затрат вспомогательных цехов, общехозяйственных расходов на уменьшение финансового результата за период.[32]

Директ-костинг ориентирован на конечный результат, поэтому возможные варианты его применения ориентированы на показатель реализации или оборота. Вторым важным показателем директ-костинга является блок переменных затрат. Ретроспективно показатель определяется различными методами. Основным инструментом для анализа затрат в директ-костинге являются суммы покрытия или, как их еще называют, маржинальная прибыль (маржинальный доход). Изменение величины маржинального дохода характеризует влияние продажных цен и переменных издержек на себестоимость единицы продукции. Величина прибыли зависит от суммы постоянных затрат. Взаимосвязь показателей позволяет влиять на величину прибыли, корректируя цены и объем производства. Метод директ-костинг определяет критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли.

Метод «Стандарт-кост» – это система управленческого учета, направленная на регулирование прямых затрат производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций, учета фактических затрат и анализа выявленных отклонений от стандартов («стандарт» – количество материальных и трудовых затрат, необходимых для производства единицы продукции, «кост» – это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции). В этой системе в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло. Это обуславливает такое отличие данной системы учета от нормативного метода учета затрат, в котором нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, в то время как стандартные затраты основаны на прогнозе будущего.

Еще одним методом контроллинга при учете издержек является Таргет-Костинг (Target Costing). Здесь важны: взаимозависимость цены, прибыли и себестоимости. Выпуская продукцию, компания всегда рассчитывает реализовать ее по цене полностью покрывающей затраты и обеспечивающей прибыль для

дальнейшего развития предприятия. Target Costing модель, построенная на принципах GAP-анализа и удобная на этапе планирования, однако требует прекрасного понимания рыночной ситуации и наличия грамотного маркетингового анализа.

Выше кратко были рассмотрены некоторые методы контроллинга затрат, однако, не все они применимы к контроллингу управленческих расходов. В частности, часть методов применяется частично, к ним относятся: метод бережливого (экономного) производства; метод прямых затрат (без накладных расходов); метод выгодности клиента; стандарт-кост с оценкой неиспользуемых мощностей, простой директ-костинг, таргет-костинг, стандарт-кост, рисунок 2.14.

Рассмотрим подробнее. Метод бережливого (экономного) производства частично применяется в контроллинге управленческих расходов. Учет на основе бережливого производства позволяет формировать информацию для управления процессами, сфокусироваться на возможностях улучшения процессов. Данный метод нацелен на устранение потерь и видов деятельности, не создающих ценности.

Метод прямых затрат (без накладных расходов)- также частично применяется в контроллинге управленческих расходов, так как на данном уровне затраты, не связанные с производством (затраты на дистрибуцию, продажу, маркетинг, учет, управление), не рассматриваются. Метод выгодности клиента –нашел частичное применение в контроллинге управленческих затрат, так как такие затраты на продукцию из-за отсутствия между ними причинно-следственных связей не относятся. Иначе в противном случае себестоимость продукции будет завышена.

Метод Стандарт-кост с оценкой неиспользуемых мощностей –этот метод также частично может применяться в контроллинге управленческих расходов. Однако включение затрат по неиспользуемым мощностям при распределении затрат завышает себестоимость продукции. К методам контроллинга, которые могут полностью быть применены в контроллинге управленческих расходов, относятся: метод прямых затрат плюс калькулирование косвенных затрат; метод позаказного учета затрат (job-ordercosting); ABC - метод учета затрат; метод ABRP

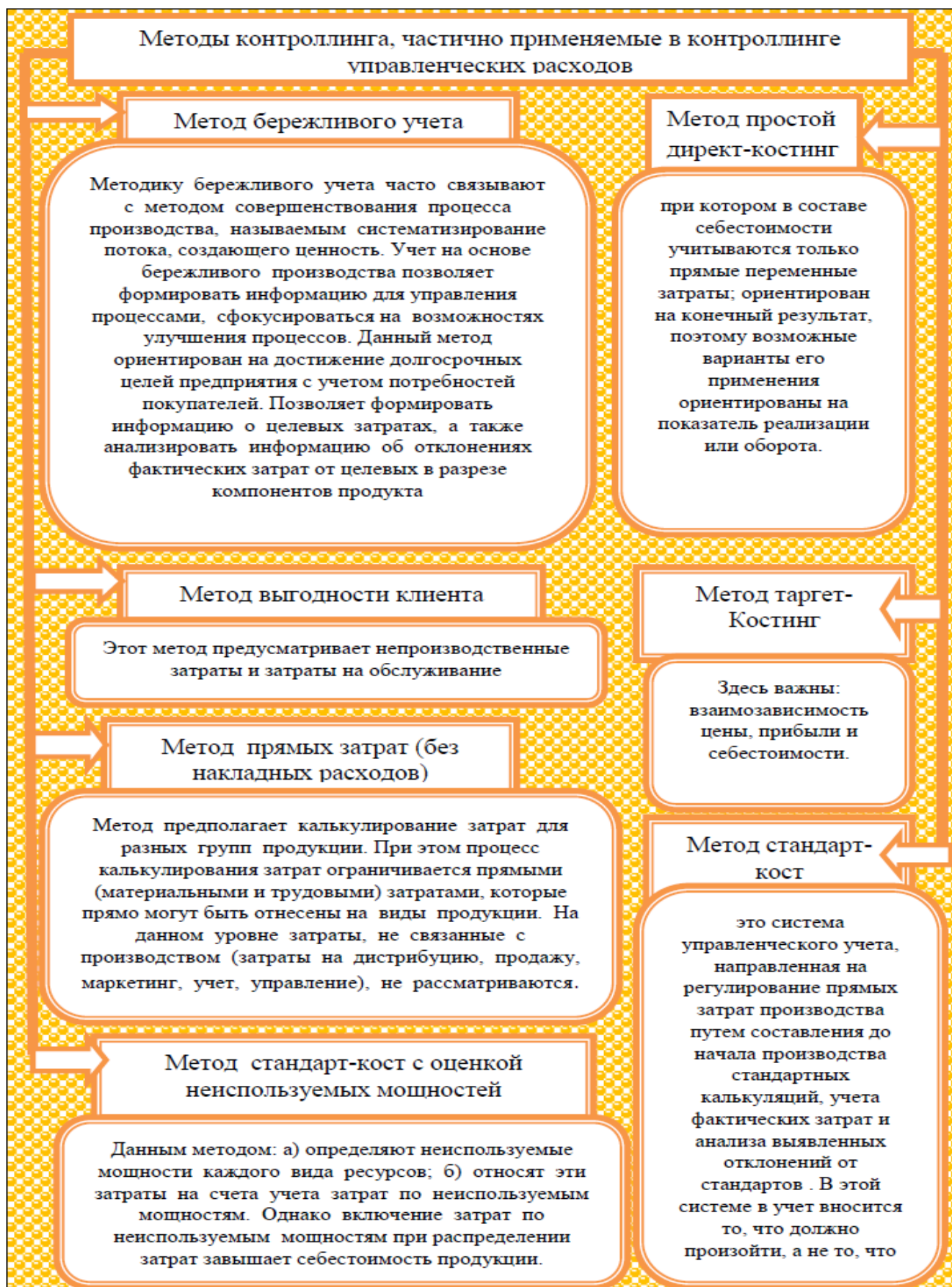


Рисунок 2.14-Методы контроллинга, частично применяемые в контроллинге управленческих расходов

(функциональное планирование ресурсов); метод RCA (система учета потребления ресурсов), развитой директ-костинг, бюджетирование, рисунок 2.15. Рассмотрим применимость данных методов к контроллингу управленческих расходов.

Метод прямых затрат плюс калькулирование косвенных затрат -применяется полностью, так как валовые издержки вспомогательного отдела распределяются на центры прямых затрат с помощью единой базы распределения, например, количество единиц продукции, выпущенных центром прямых затрат. Затем распределенные затраты добавляются к прямым материальным и трудовым затратам, которые ранее были отнесены на различные виды продукции.

Метод позаказного учета затрат- применяется полностью в контроллинге управленческих затрат. Оцениваются 2 параметра: а) фактическая производственная мощность ресурсов; б) количество времени, затрачиваемое на операцию. ABC - метод учета затрат- применяется полностью. Накладные расходы группируются по видам деятельности. Для каждого вида деятельности выбираются носители затрат. Накладные расходы относятся на продукт с использованием ставок драйверов. Метод ABRP (функциональное планирование ресурсов)- этот метод также нашел полное применение. Это метод планирования ресурсов компании на основе анализа функций, задействованных в бизнес-процессах и данных ABC-анализа. Метод RCA (система учета потребления ресурсов)- может полностью применяться в контроллинге управленческих расходов, так как калькулирование себестоимости продукции основано на количестве действительно потребленных, а не выделенных в целом ресурсов. Затраты на ресурсы, отнесенные на потребленные ресурсы, рассматриваются как производственные затраты, в то время как затраты на потреблённых ресурсов рассматриваются как расходы отчетного периода.[41]

Таким образом, выше кратко были рассмотрены методы контроллинга, которые могут быть частично или полностью применены в контроллинге управленческих расходов. Отметим, также, что первоначально используемые методы контроллинга были направлены на оптимизацию затрат предприятия, в том числе и управленческих расходов. Однако, по мере усложнения функций

контроллинга, более тесного взаимодействия с управлением стали применять все более сложные методы и методики контроллинга.

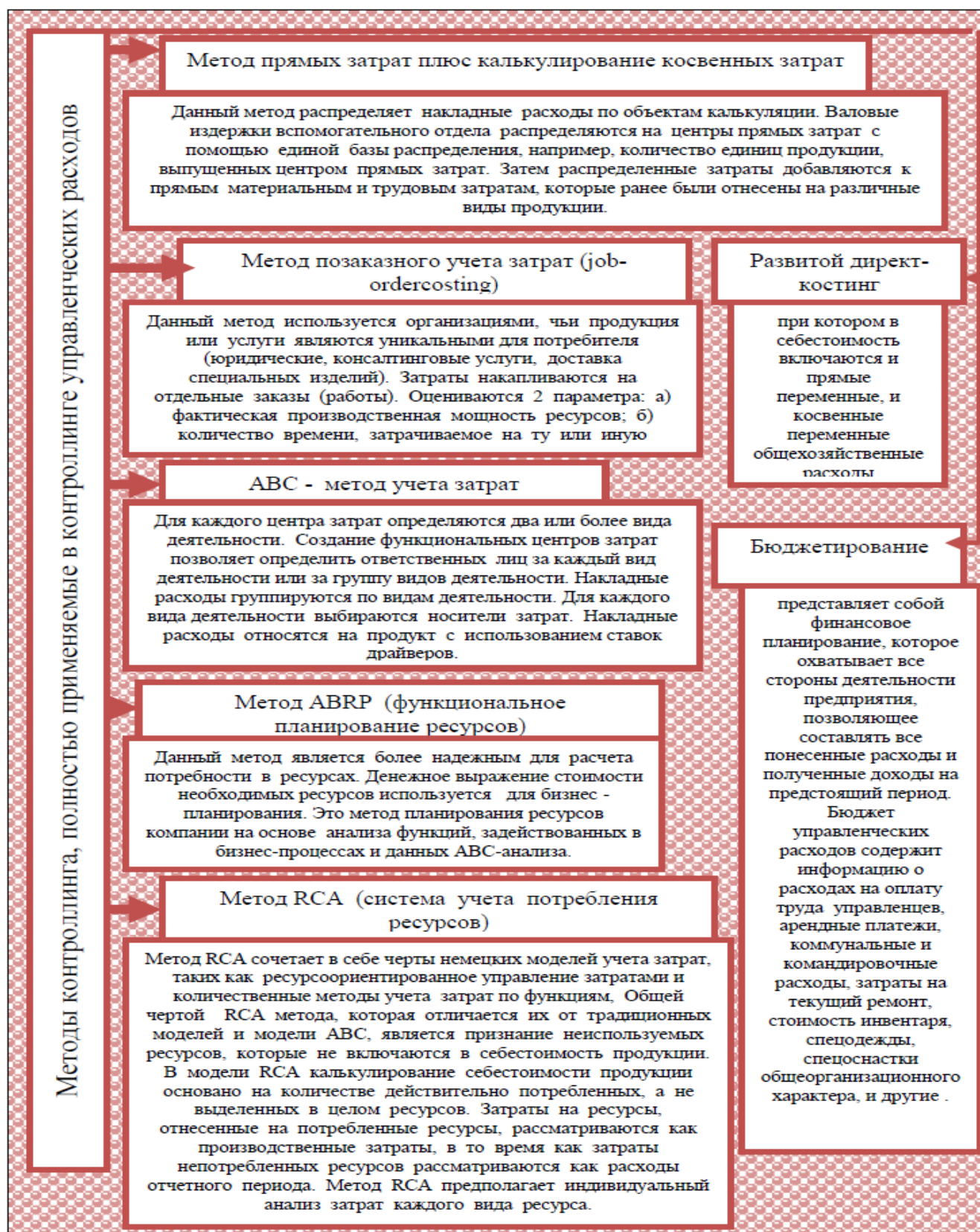


Рисунок 2.15-Методы контроллинга, полностью применяемые в контроллинге управленческих расходов

Например, Скляр Е. Н. предлагает учитывать типологию целевых ориентиров методов контроллинга, таблица 2.3.[52].

Таблица 2.3 – Типология целевых ориентиров методов контроллинга

№ п/п	Целевая группа методов	Предназначение
1	Управленческий учет	Оперативный сбор и агрегирование учетных данных для решения конкретной управленческой задачи
2	Анализ	Структурирование комплекса проблем посредством разграничения, исследования, синтеза
3	Эвристическая группа	Интуитивный поиск информации, ее систематизация и комбинация в целях определения альтернатив решения инновационных задач
4	Прогноз	Снижение риска при прогнозировании будущего состояния предприятия и окружающей среды
5	Оценка принятия решений	Рациональная оценка и выбор альтернативных решений

Однако, с точки зрения применимости к управленческим расходам, можно выделить специфические методы контроллинга, характеристика которых приведена в таблице 2.4.

Таблица 2.4–Характеристика общих методов контроллинга управленческих расходов

№ п/п	Методы	Характеристика
1	Инструменты управленческого учета	Сбор, регистрация и обобщение всей информации для принятия управленческих решений. Охват всех сторон бизнеса, в том числе и расходов
2	Бюджетирование управленческих расходов	Бюджет – это результат оперативного планирования, выраженный в экономических показателях. Бюджетирование управленческих расходов служит для их управления и является формальным процессом планирования управленческих расходов
3	Анализ управленческих расходов и эффективности их использования; анализ отклонений расходов	Использование основных видов экономического анализа – факторный анализ, стоимостный анализ, сравнительный анализ
4	Калькуляция и сметы управленческих расходов	Калькуляции и сметы используются для определения управленческих затрат
5	Банки технико-экономических данных, технико-экономические расчеты	Используются как начальный этап принятия управленческих решений

Для нефтеперерабатывающих предприятий важным условием эффективного управления управленческими затратами является внедрение системы, которая бы

полностью учитывала природные, технологические и организационные особенности их деятельности.

В целом, рассмотрев все выше перечисленные методы контроллинга управленческих расходов, наиболее специфическими из них являются: инструменты управленческого учета; бюджетирование управленческих расходов; калькуляция и сметы управленческих расходов; анализ управленческих расходов и эффективности их использования; анализ отклонений показателей расходов; банки технико-экономических данных, технико-экономические расчеты. Для того, чтобы более подробно исследовать инструментарий контроллинга управленческих расходов, перейдем к следующему параграфу исследования.

2.3 Исследование инструментария контроллинга управленческих расходов

Под инструментами контроллинга управленческих расходов понимается некоторый набор действий, который позволяет выполнять определенные функции и задачи. Как уже было описано выше, к специфическим методам контроллинга управленческих расходов относятся: а) инструменты управленческого учета; б) бюджетирование управленческих расходов; в) калькуляция и сметы управленческих расходов; г) анализ управленческих расходов и эффективности их использования; анализ отклонений показателей расходов; д) банки технико-экономических данных, технико-экономические расчеты. Рассмотрим особенности этих методов подробнее.

1) Управленческий учёт как инструмент контроллинга (рисунок 2.16), включает в себя: инструменты сбора и обработки информации; систему учета затрат; систему показателей деятельности; систему управленческих отчетов. Управленческий учет - это подсистема управления на предприятии, которая предназначена для сбора и агрегирования учетных данных, направленная на решение конкретной управленческой задачи.

1.1.) Инструменты сбора и обработки информации.

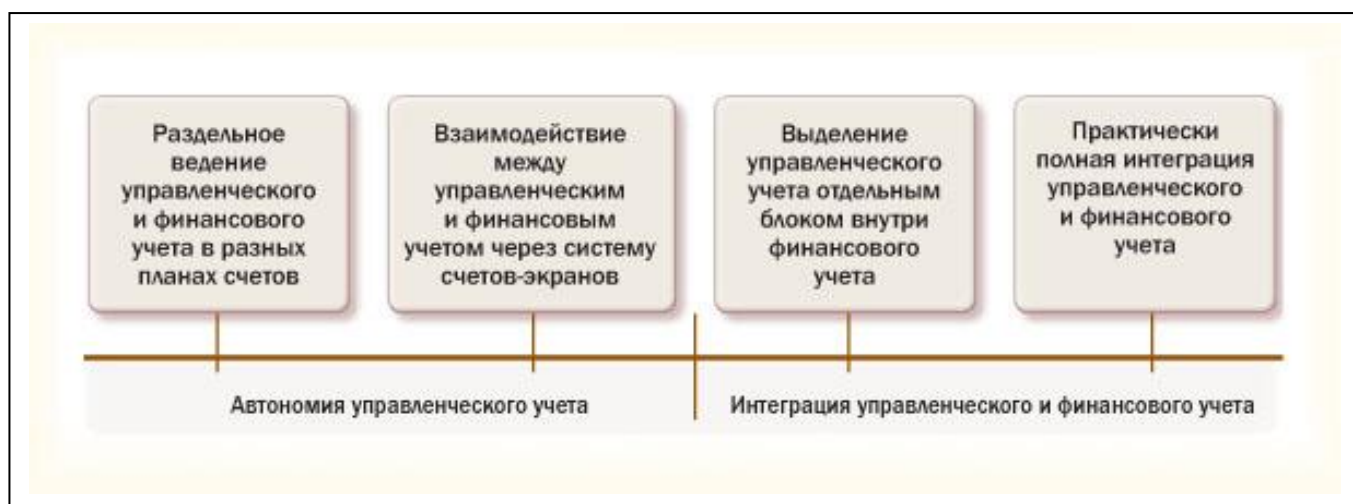


Рисунок 2.16- Различные подходы к взаимодействию управленческого и финансового учёта[7]

Систематическим сбором информации о процессах, связанных с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, занимается система учета, которая может быть разделена на внутреннюю и внешнюю. К внешней (регламентированной) системе учета относится, в первую очередь, финансовая бухгалтерия и связанные с ней второстепенные виды бухгалтерского учета. Внутренняя система учета охватывает плановые и фактические расчеты по всем направлениям производственно-хозяйственной деятельности предприятия и законодательно определяется предприятием - система управленческого учета. Система управленческого учета может быть встроена в систему обычного финансового учета или интегрирована с бухгалтерским учетом (рисунок 2.16).

Коренное отличие управленческого учёта от финансового состоит в том, что финансовый учёт ориентируется на внешних пользователей информации, прежде всего на налоговую инспекцию; а управленческий учёт нацелен на внутренних пользователей, в первую очередь на руководителей предприятия и его подразделений, этим обусловлены все прочие отличия. Управленческий учет на предприятии разбивается на три достаточно важные и крупные подсистемы, взаимосвязанные между собой: систему учета затрат, систему показателей деятельности, систему управленческих отчетов.

1.2) Система учета затрат.

Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла, рисунок 2.17: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ. [7]

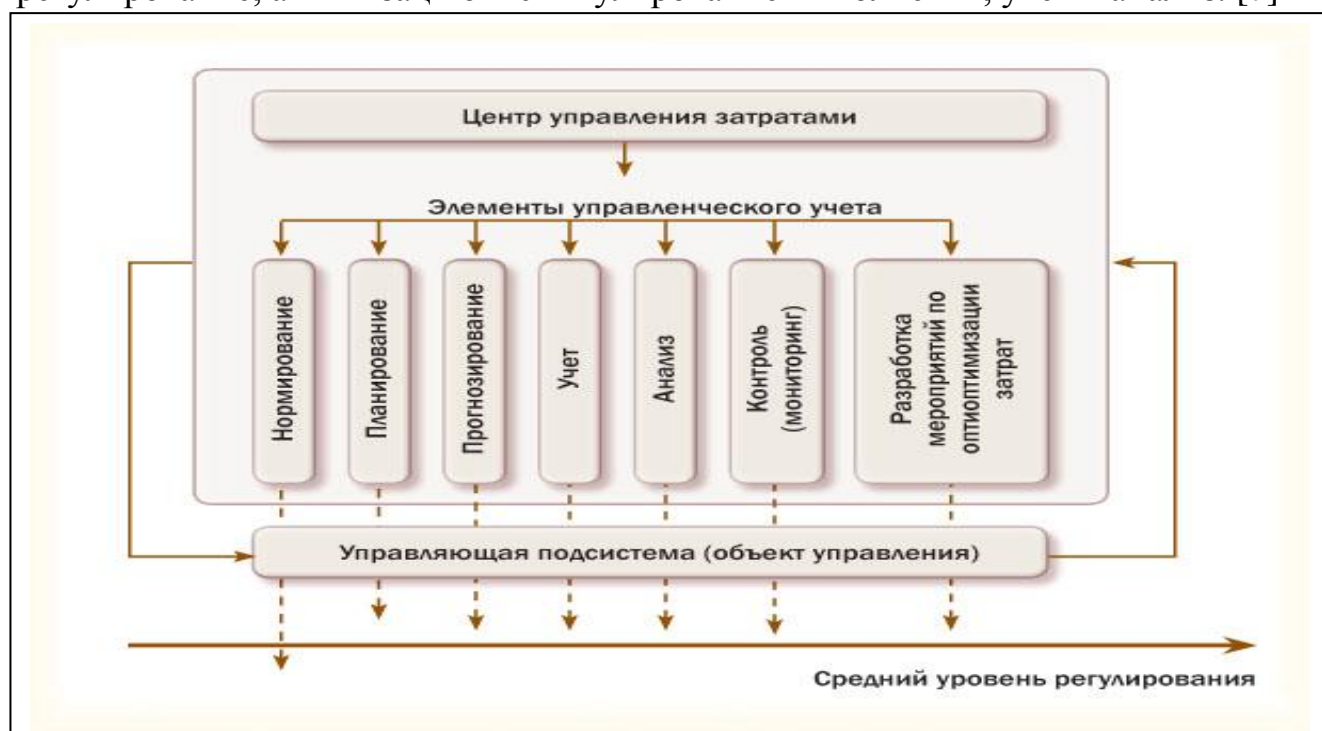


Рисунок 2.17- Схема взаимодействия функций управления затратами

1.3) Система показателей деятельности.

Система показателей как инструмент контроллинга помогает принимать управленческие решения и управлять предприятием. Под показателями понимают абсолютные и относительные величины, а также их совокупности, которые отражают явления хозяйственной деятельности предприятия. Показатели можно систематизировать по различным признакам: деловой активности, прибыльности, рентабельности, оборачиваемости, ликвидности, специфические показатели производительности труда и окружающей среды и другие. Например, абсолютные и относительные, стоимостные и натуральные. Система показателей позволяет не только количественно охарактеризовать и оценить ситуацию, но и вскрыть причины возникновения проблем, провести структурно-логический анализ влияющих факторов. Отметим, что эффективность контроллинга управленческих расходов целесообразно анализировать в динамике показателем коэффициента управленческих расходов (Приложение Б).

При этом, если показатель коэффициента управленческих расходов в динамике снижается, можно говорить об эффективности контроллинга управленческих расходов. Важно отметить, что в целом контроллинг управленческих расходов дает не прямой, а косвенный эффект. Отличительные особенности эффекта и эффективности, а также сущность косвенного и прямого эффекта представлены на рисунке 2.18.

Таким образом, эффективность контроллинга управленческих расходов, представляет собой косвенный, явный эффект, однако, если рассматривать управленческие расходы по элементам затрат, то можно увидеть следующее, таблица 2.5.

Рассмотрим кратко, данные представленные в таблице 2.5. Эффект- экономия оплаты труда на предприятии, в целом имеет явный, прямой эффект и возможна количественная оценка, следовательно и расходы на оплату труда управленческого персонала, отчисления на социальные нужды аппарата управления, имеют возможность количественной оценки и образуют явный, прямой эффект. Эффект от снижения материальных затрат в целом по предприятию также имеет явный, прямой эффект и возможность количественной оценки. Увязав данный эффект к управленческим расходам- это могут быть затраты на ремонт основных средств управленческого назначения, покупка оборудования и канцелярских принадлежностей для офиса и другое, что также имеет возможность количественной оценки, и представляет явный, прямой эффект.[17]

Эффекты экономии пространственных ресурсов и финансовых ресурсов – также являются явными, прямыми и имеют количественную оценку. При этом, для нефтяных предприятий, к расходам на пространственные ресурсы относятся затраты- на транспортировку персонала к месту работы и обратно, расходы, связанные с логистикой получения ресурсов и сбыт готовой продукции. Отметим, что под пространственными ресурсами понимается пространство, которое может быть полезно использовано предприятием, иными словами, «пустота», особенности формы объектов, которые можно применить для изменения исходной системы или повышения эффективности её эксплуатации.

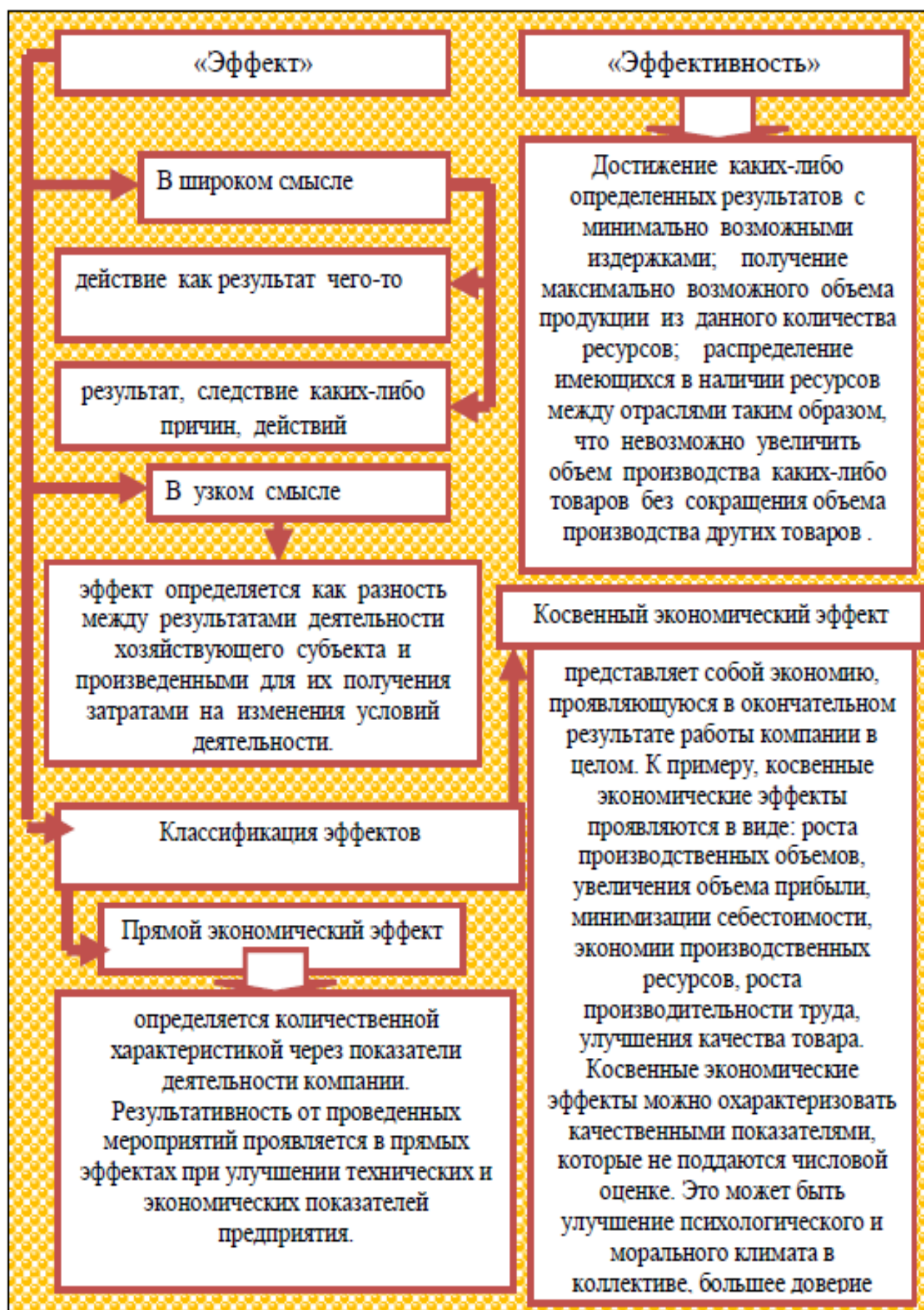


Рисунок 2.18-Понятие эффекта и эффективности. Классификация эффектов

Таблица 2.5-Эффект контроллинга по некоторым видам управленческих затрат

Виды положительных эффектов	Категории эффектов		Количественная оценка (возможна\ затруднена)	Виды управленческих расходов, которые приводят к соответствующим эффектам
	Явный / неявный	Прямой / косвенный		
Снижение управленческих затрат	явный	косвенный	возможна	Различные виды управленческих затрат
Экономия фонда оплаты труда	явный	прямой	возможна	Расходы на заработную плату персонала аппарата управления
Снижение материальных затрат	явный	прямой	возможна	Затраты на ремонт основных средств управленческого назначения, покупка оборудования и канцелярских принадлежностей для офиса и др.
Экономия пространственных ресурсов	явный	прямой	возможна	Затраты на логистику получения ресурсов и сбыт готовой продукции
Экономия финансовых ресурсов	явный	прямой	возможна	Затраты на управление: командировки, представительские расходы, охрана, услуги сторонних организаций, налоги, не связанные с основной деятельностью: водный, транспортный, налог за вредные выбросы и др.
Повышение качества обслуживания клиентов	неявный	косвенный	затруднена	Затраты на улучшение качества производимой продукции, расходы на технологии, оборудование и др.
Оптимизация организационной структуры	неявный	косвенный	затруднена	Затраты на изменение (увеличение, снижение) структурных единиц (новые отделы, дополнительные штатные единицы административного персонала, сокращение отделов и штатных единиц, оплата труда)
Исключение потерь информации	неявный	косвенный	затруднена	Затраты на ремонт основных средств управленческого назначения(офисная техника, компьютеры, установка программного обеспечения и др.)
Повышение лояльности клиентов	неявный	косвенный	затруднена	Затраты на программное обеспечение по работе с клиентами (CRM-система, например)
Снижение экономических рисков	неявный	косвенный	затруднена	Затраты на страхование имущества и персонала(управленческие); расходы на программное обеспечение по финансовым и инвестиционным продуктам.

К пространственным ресурсам относятся: располагаемые организацией производственные и непроизводственные площади, которые определяют возможности использования некоторых видов технологического оборудования. Кроме этого, территориальное расположение предприятия также существенным образом может

влиять на эффективность ее функционирования, здесь уместны расходы на все виды транспортировок.

Эффект –экономия финансовых ресурсов обеспечивается за счет сокращения тех или иных видов управленческих затрат, это могут быть налоговые отчисления, не связанные с производственной основной деятельностью: транспортный налог, водный налог, налог за вредные выбросы, различные виды расходов на командировки и представительские затраты и другое. Неявные косвенные эффекты, и сложность количественной оценки образуют следующие эффекты: повышение качества обслуживания клиентов; исключение потерь информации; повышение лояльности клиентов; снижение экономических рисков. При этом, повышение качества обслуживания клиентов может быть обеспечено за счет множества факторов, в том числе и за счет повышения уровня квалификации специалистов, в том числе и управленческого персонала, сырья и материалов, новые технологии и оборудование. Эффект -исключение потерь информации может быть достигнут за счет внедрения программного обеспечения, новейшая офисная техника и др. Эффект –повышение лояльности клиентов- это маркетинговые мероприятия, как правило, и представляют собой различные маркетинговые стратегии- скидки, бонусы, повышение лояльности может быть также обеспечено за счет внедрения программных продуктов по работе с клиентами –CRM- системы, которые позволяют разрабатывать различные программы лояльности. При этом, эффективность от внедрения данного продукта является достаточно высокой, и может составлять от 20% роста объема продаж[39], как отмечают разработчики программных продуктов, но затраты на программное обеспечение по лояльности клиентов, можно все же отнести к управленческим расходам. Эффект -снижение экономических рисков может быть достигнут за счет различных видов страхования, в том числе и страхования имущества юридического лица ,в данном случае к управленческим расходам относятся- затраты на страховые отчисления. Кроме этого, страхование экономических рисков может быть обеспечено за счет внедрения программных продуктов по инвестиционному проектированию, финансовому планированию и бизнес планированию Данные программные продукты, позволяют предприятию

оценивать эффективность новых проектов и снижать финансовые и инвестиционные риски. При этом, к управленческим затратам можно отнести –расходы на программное обеспечение по финансовым и инвестиционным продуктам. [7] Таким образом, выше были рассмотрены некоторые виды и особенности эффективности в системе контроллинга управленческих затрат.

1.4) Система управленческих отчетов.

Отдел контроллинга участвует в формировании системы отчетности и координирует составление отчетов. Управленческий учёт с входящими в него системами управления затратами, показателей и отчётов представляет собой не только основу инструментария, сколько саму суть контроллинга. Именно управленческий учёт, его грамотная постановка и владение им позволяют компаниям принимать решения по достижению поставленных целей. Таким образом, выше был рассмотрен управленческий учет как инструмент контроллинга, перейдем к следующим методам контроллинга управленческих расходов.

2) Бюджетирование управленческих расходов.

Бюджетирование – представляет собой финансовое планирование, которое охватывает все стороны деятельности предприятия, позволяющее составлять все понесенные расходы и полученные доходы (результаты) в финансовых терминах на предстоящий период. Это и запланированные финансовые сметы, и прогнозируемые объемы привлеченных внешних ресурсов и т. п. Бюджет управленческих расходов содержит информацию о расходах на оплату труда административно-управленческого, инженерно-технического и вспомогательного персонала в аппарате управления организации, арендные платежи, коммунальные и командировочные расходы, затраты на текущий ремонт, стоимость инвентаря, спецодежды, спецоснастки общеорганизационного характера и другие расходы на протяжении бюджетного периода.[7]

3) Калькуляция и сметы управленческих расходов.

Под сметой управленческих расходов понимается расчет всех затрат, необходимых для выполнения управленческих и иных функций, затраты которых относятся к управленческим расходам. Калькулирование –это группировка

управленческих расходов по объектам калькулирования. Под методом калькулирования управленческих затрат понимают совокупность приемов и способов документирования и отражения управленческих затрат. При этом, различают несколько видов калькуляции управленческих расходов: нормативная калькуляция, фактическая, плановая, проектная, рисунок 2.19.



Рисунок 2.19- Виды калькуляции управленческих расходов

4) Анализ управленческих расходов и эффективности их использования.

Анализ управленческих расходов- с точки зрения финансового анализа управленческие расходы относятся к условно-постоянным, т.к. их величина напрямую не зависит от объема выпуска продукции. Увеличение объемов производства приводит к уменьшению величины управленческих расходов на единицу продукции, в результате увеличивается прибыль с единицы продукции за счет положительного эффекта масштаба.

Анализ управленческих расходов представляет собой сравнение в динамике показателей, которые привели к росту или снижению затрат, выявления причин, повлекших неудачные последствия. На основании анализа разрабатываются управленческие решения, направленные на совершенствование системы контроллинга управленческих расходов.

5) Техничко-экономические расчеты.

Техничко-экономические расчеты (ТЭР) и техничко-экономическое обоснование (ТЭО) это взаимосвязанные документы. В частности, ТЭО – это документ, в котором представлена информация, обосновывающая экономическую целесообразность проекта (продукта, услуги и т.д.). Иначе говоря, ТЭО содержит анализ затрат необходимых ресурсов для предполагаемых результатов какого-либо проекта. ТЭР разрабатывается для обоснования экономической целесообразности выбранного варианта проекта (услуги, товара или чего-либо). То есть, иными словами техничко-экономические расчеты– это, сокращённый вариант техничко-экономического обоснования, или его уточняющее продолжение.[25] Таким образом, выше была рассмотрена методология контроллинга управленческих расходов.

Подведя итог, выше изложенному, в целом контроллинг - играет важную роль в повышении эффективности деятельности любой компании, не исключением является и нефтяная отрасль. При этом, специалисты службы, на которых возложена функция контроллинга, способны решать производственно-экономические, управленческие и кадровые вопросы, учитывая многоплановость и широкий спектр проблематики данной деятельности. Именно поэтому наличие налаженной системы контроллинга на предприятии позволяет решать, а зачастую и предвидеть проблемы, что, в свою очередь, приводит к своевременному реагированию и минимизации различных издержек и серьезных финансовых потерь.

ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ КОНТРОЛЛИНГА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ НА НЕФТЯНОМ ПРЕДПРИЯТИИ

3.1 Организационные аспекты контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть»

Организация контроллинга на нефтяном предприятии ПАО АНК «Башнефть», играет важную роль в системе управленческих расходов. Прежде, чем рассмотреть организационные аспекты контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть», не лишним будет дать общую характеристику деятельности компании и ее основным показателям. ПАО АНК «Башнефть» является дочерним обществом ПАО «НК «Роснефть», это нефтяная компания, сформированная на базе крупнейших предприятий ТЭК Республики Башкортостан. Компания ПАО АНК «Башнефть» осуществляет свою деятельность на основании: Конституции РФ[1], ФЗ «Об акционерных обществах»[2], ТК РФ[55], НК РФ[35], ГК РФ[15], Устава предприятия от 30.06.2016г., различных локальных актов: Кодекса корпоративного управления от 11.12.2017г., Кодекса деловой и корпоративной этики от 29.12.2016г., Положения о дивидендной политике от 02.10.2015г., Положения о Правлении от 30.06.2016г., Положения об информационной политике от 30.11.2015г., Положения об инсайдерской информации от 24.06.2011г. и иных нормативно-правовых актов РФ.

На сегодняшний день предприятие ПАО АНК «Башнефть»- это динамично развивающаяся вертикально-интегрированная нефтяная компания, которая является одним из старейших предприятий России нефтяной отрасли и осуществляет свою деятельность с 1932г. Компания ПАО АНК «Башнефть» осуществляет деятельность по добыче и переработке нефти и газа, реализации нефтепродуктов и продуктов нефтехимии на внутренний рынок и на экспорт. При этом, приоритетными направлениями деятельности ПАО АНК «Башнефть» являются: добыча сырой нефти и природного газа, предоставление услуг в этих областях; добыча нефтяного (попутного) газа и газового конденсата; добыча и обогащение марганцевых руд; добыча торфа и прочих видов полезных ископаемых; производство промышленной

продукции нефтепереработки, нефтехимии и химии; переработка нефти, природного газа, производство и реализация нефтехимических продуктов; торгово-закупочная деятельность (с созданием собственных торговых точек продукцией производственно-технического значения, в том числе нефтью, продуктами нефтепереработки и нефтехимии; автомобилями, другими транспортными средствами, а также запасными частями и комплектующими изделиями к ним; деятельность по организации, содержанию и эксплуатации автозаправочных станций и автогазо-наполнительных заправочных станций.

Основными видами производимой и реализуемой продукции ПАО АНК «Башнефть» являются сырая нефть, нефтепродукты и продукты нефтехимии, при этом наибольший объем в структуре производства приходится на добычу и переработку нефти и по данным на 2017г. эти показатели составили 20,6 млн. тонн и 18,9 млн. тонн соответственно, рисунок 3.1.

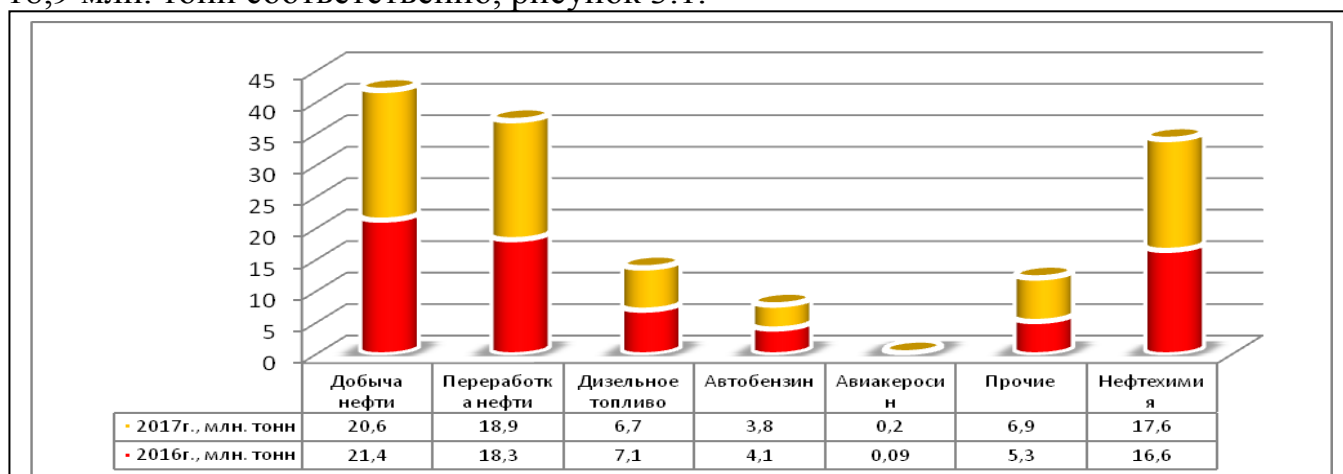


Рисунок 3.1-Динамика показателей ассортимента производимой продукции ПАО АНК «Башнефть» с 2016-2017гг.[56]

Лидирующие позиции компании ПАО АНК «Башнефть» позволяют обеспечивать следующие характеристики: ресурсная база расположена в основных нефтяных российских регионах (Волго-Уральский, Тимано-Печорский, Западно-Сибирский); в промышленной эксплуатации находятся более 180 месторождений; добыча углеводородов на уровне 21 млн. тонн нефти в год; объем переработки на уровне 20 млн. тонн нефти в год; мощный научный потенциал в части разработки и внедрения передовых технологий разведки и добычи нефти; высокотехнологичный

нефтеперерабатывающий комплекс (значение индекса Нельсона на уровне 10.4 с глубиной переработки нефти не ниже 82%).

Однако, несмотря на это, ПАО АНК «Башнефть» является не единственной на нефтяном рынке, конкуренцию составляют российские вертикально-интегрированные нефтяные компании ПАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «Сургутнефтегаз», ПАО «Газпром нефть» и другие.[49] При этом поставки нефти на экспорт всех российских производителей осуществляются на основании графика транспортировки нефти за пределы территории Российской Федерации, основанного на принципе равнодоступности к системе магистральных нефтепроводов и терминалов в морских портах.

В структуру ПАО АНК «Башнефть» входят ряд дочерних компаний различных организационно-правовых форм собственности (ООО, АО, ПАО) и пять филиалов, в частности: филиал «Башнефть-Новыйл», филиал «Башнефть-Уфанефтехим», филиал «Башнефть-Региональные продажи», филиал «Башнефть-УНПЗ», филиал «Московский офис ПАО АНК «Башнефть». Управление деятельностью предприятия ПАО АНК «Башнефть» осуществляет Совет директоров компании под руководством Председателя. Структуру управления ПАО АНК «Башнефть» можно представить в виде схемы, рисунок 3.2.

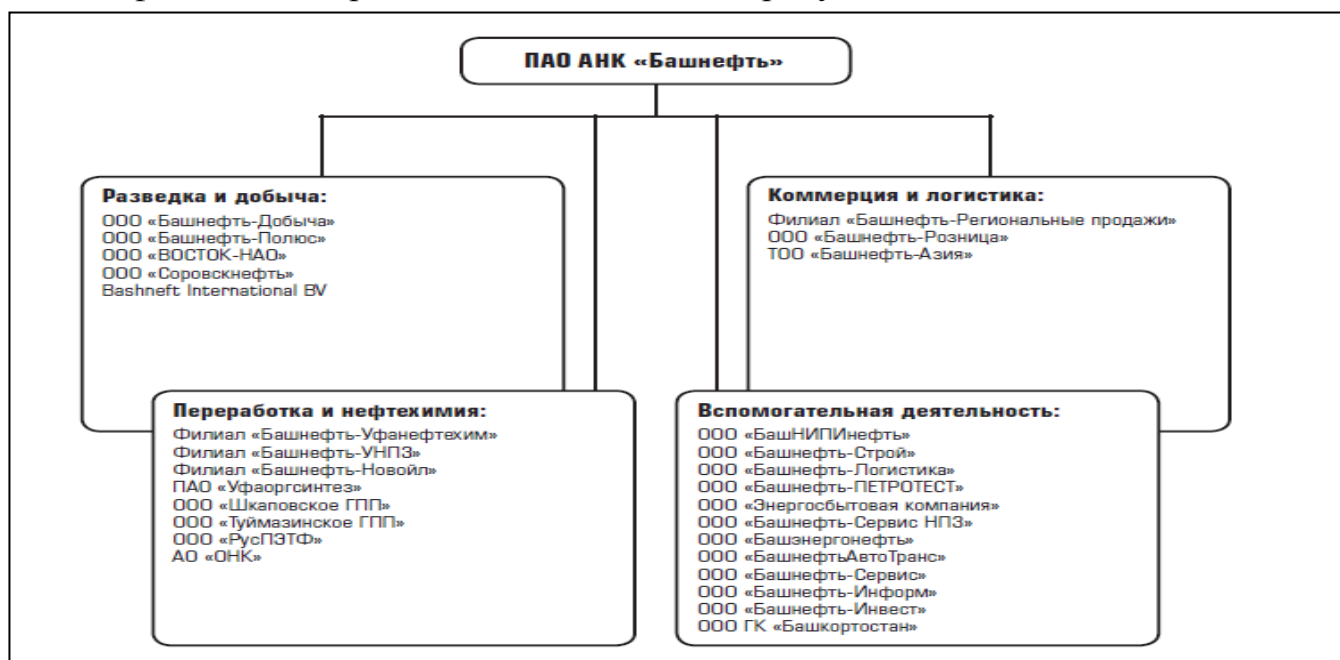


Рисунок 3.2 – Структура ПАО АНК «Башнефть»

По состоянию на 01.06.2018 г. в состав акционеров (держателей акций) ПАО АНК «Башнефть» входят: Республика Башкортостан (Министерство земельных и имущественных отношений республики) - 25%, ПАО «НК «Роснефть» - 57.7%, прочие держатели акций (юридические и физические лица) – 17.3%. [48]

Таким образом, выше была кратко дана общая характеристика деятельности и структура управления ПАО АНК «Башнефть». Не лишним будет рассмотреть динамику финансовых показателей компании на основании данных бухгалтерской отчетности (по РСБУ) за 2015-2018гг. Динамика капитала предприятия имеет положительную направленность и на конец 2017г. составила 591755850 тыс. руб., а это на 47,27% превышает показатель начала анализируемого периода и на 26,89% выше показателя предыдущего года, рисунок 3.3.

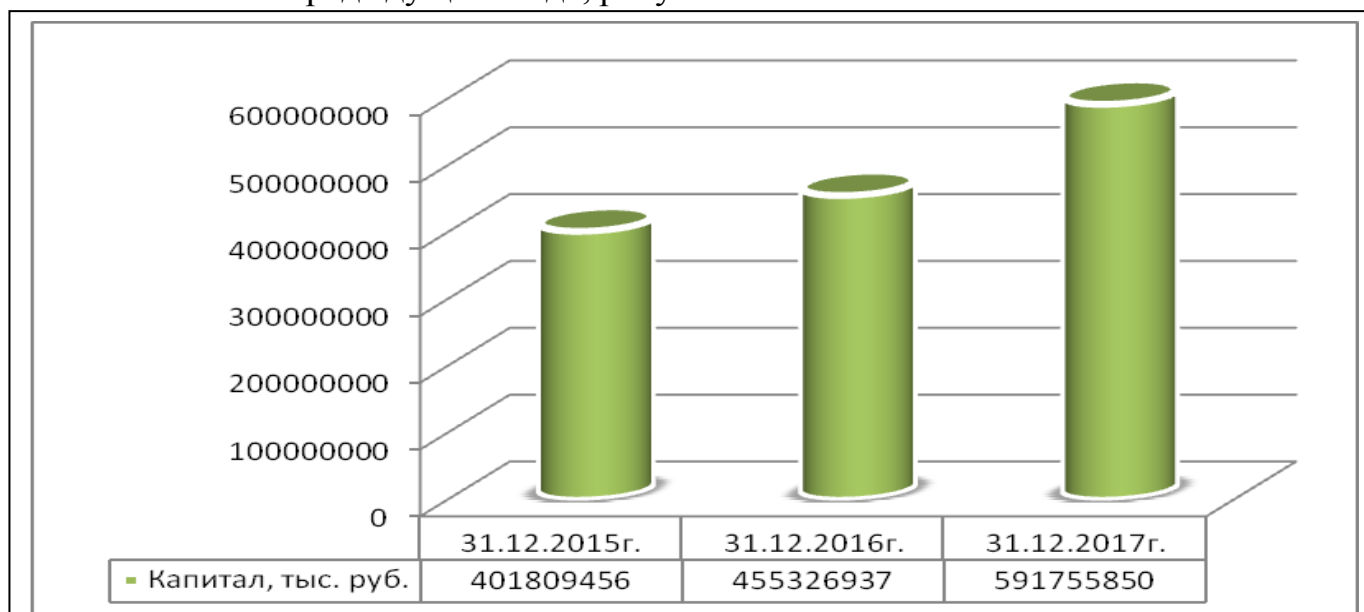


Рисунок 3.3. Динамика капитала предприятия ПАО АНК «Башнефть» с 2015-2017гг. [56]

Наибольший удельный вес в общей структуре активов предприятия ПАО АНК «Башнефть» приходится на внеоборотные активы и по данным на конец 2017г. их доля составила 56,79%, доля оборотных активов сформировалась на уровне 43,21%. В стоимостном выражении, оборотные активы увеличились более чем в два раза к уровню 2015г. и составили 255700612 тыс. руб. Внеоборотные активы также показали прирост на 15,40% и составили 336055338 тыс. руб., рисунок 3.4.

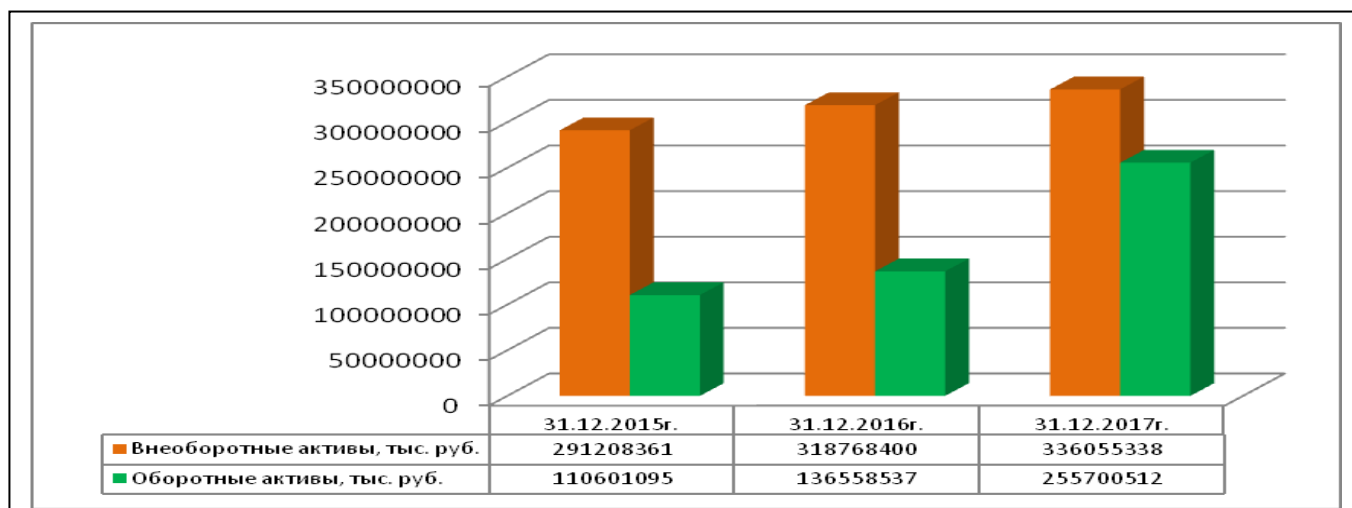


Рисунок 3.4-Динамика внеоборотного и оборотного капитала предприятия
ПАО АНК «Башнефть» с 2015-2017гг.[56]

Динамика структуры пассивов ПАО АНК «Башнефть» показывает что, наибольший удельный вес в общей сумме капитала приходится на заемные источники финансирования, однако, в 2017г. доля собственного капитала существенно увеличилась и составила 47,19% (рисунок 3.5), тогда как в 2015-2016гг. на долю собственных средств приходилось 40,33% и 38,72% соответственно.

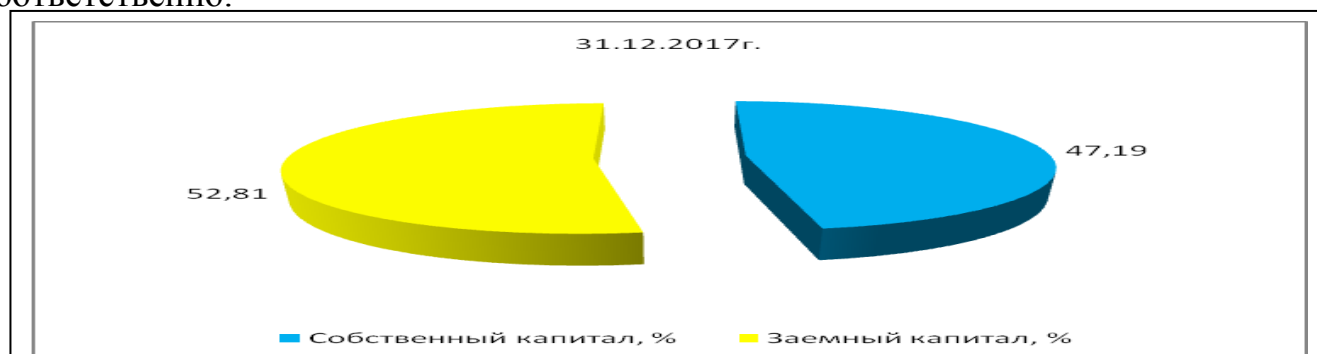


Рисунок 3.5- Структура капитала предприятия ПАО АНК «Башнефть» в
2017г.[56]

Таким образом, компания ПАО АНК «Башнефть» является финансово зависимой, так как наибольший удельный вес в структуре капитала приходится на заемные источники финансирования, однако, к концу анализируемого периода показатель финансовой автономности (независимости) все же улучшился и доля собственного капитала увеличилась, в стоимостном выражении собственные средства компании увеличились за счет нераспределенной прибыли, которая в

2017г. составила 274347440 тыс. руб., в целом прирост собственного капитала составил 72,34% и составил 279272653 тыс. руб., рисунок 3.6.

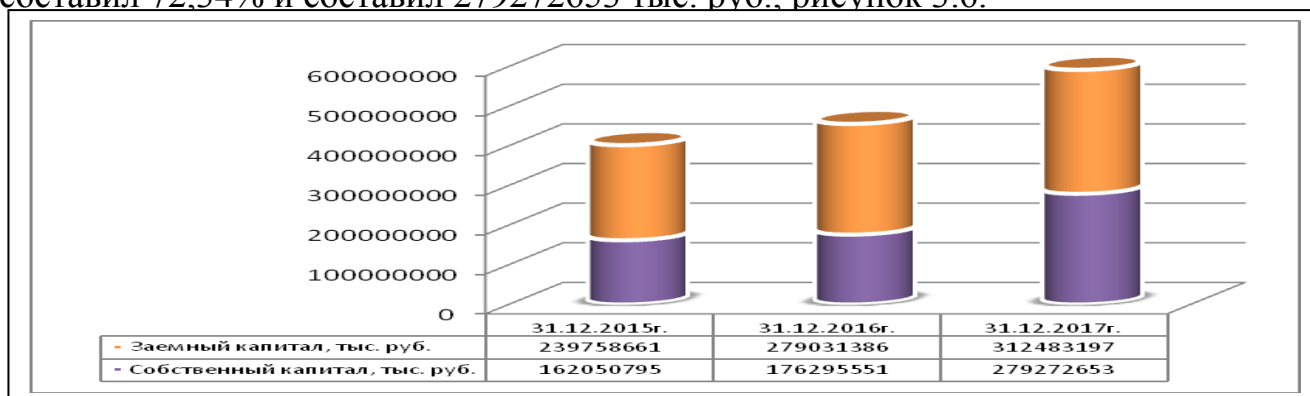


Рисунок 3.6- Динамика собственного и заемного капитала ПАО АНК «Башнефть» с 2015-2017гг.[56]

Заемный капитал компании увеличился на 30,33% и в 2017г. составил 312483197 тыс. руб. Рост заемного капитала произошел в основном за счет роста суммы прочих обязательств, кредиторской задолженности, оценочных обязательств, отложенных налоговых обязательств. Изменения произошли не только в сумме и структуре капитала предприятия, рост наблюдается в целом по объемам продаж, себестоимости и прибыли компании. В частности, выручка предприятия в 2017г. составила 558588027 тыс. руб., а это на 7,2% выше показателя 2015г., при этом себестоимость продаж увеличилась на 19,12% и составила на конец 2017г. 380882244 тыс. руб., рисунок 3.7. Отметим, что темпы роста себестоимости превышают темпы роста выручки от продаж, что является не лучшим фактором в динамике.

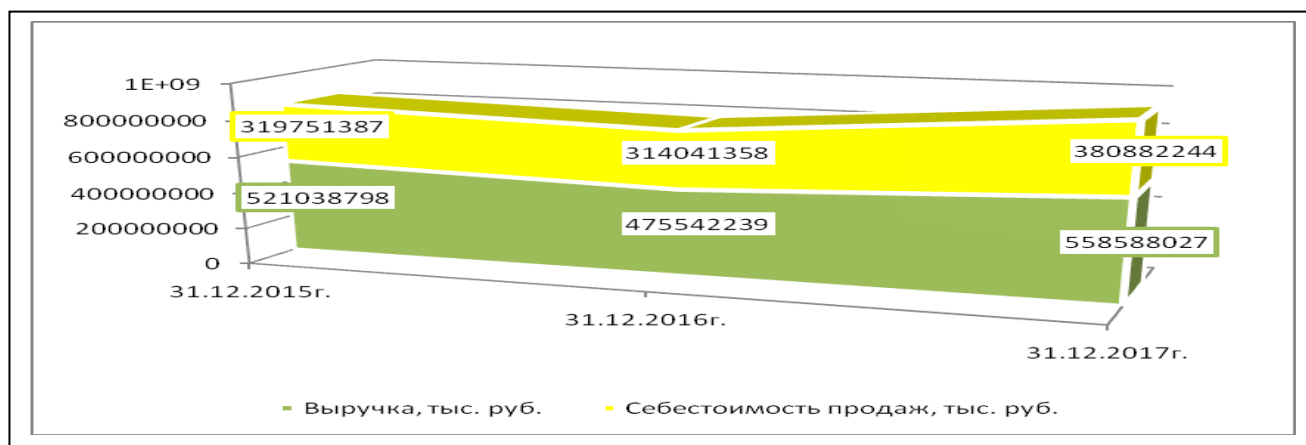


Рисунок 3.7- Динамика показателей выручки и себестоимости от продаж предприятия капитала ПАО АНК «Башнефть» с 2015-2017гг.[56]

Существенный рост показателей объемов продаж и себестоимости наблюдается за 9 месяцев 2018г. к уровню 2015г. за те же 9 месяцев. В частности, выручка увеличилась в 2018г. на 41,38% и составила 564932763 тыс. руб., себестоимость увеличилась на 57,29% и сформировалась на уровне 379081452 тыс. руб. Таким образом, темпы роста себестоимости существенно опережают темпы роста продаж, не исключением являются не полный 2018г., рисунок 3.8.[56]

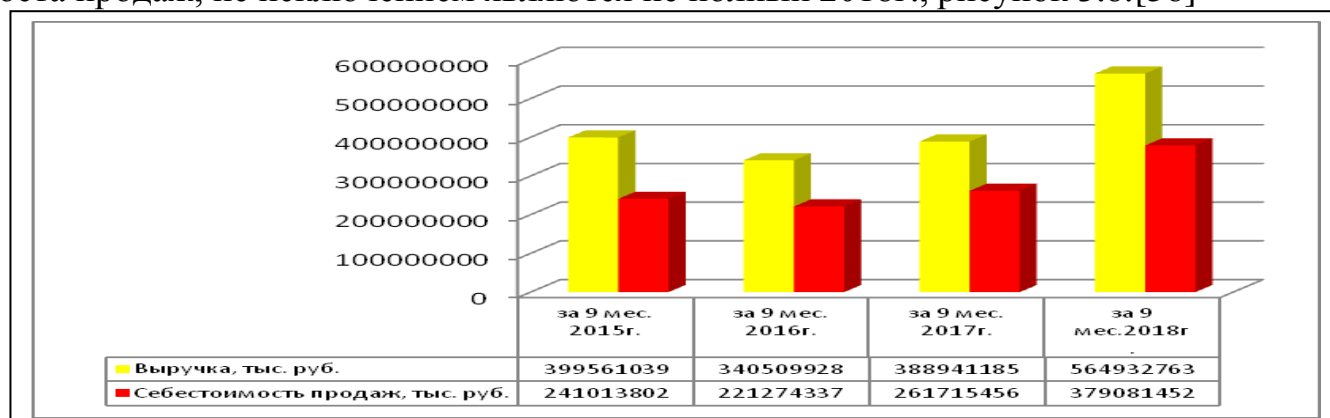


Рисунок 3.8-Динамика объемов продаж и себестоимости продаж предприятия ПАО АНК «Башнефть» за 9 месяцев с 2015-2018гг.[56]

Однако, что касается коммерческих и управленческих расходов, они напротив имеют динамику к снижению. По итогам 2017г. коммерческие расходы предприятия составили 94155633 тыс. руб., а это на 17,84% ниже уровня 2015г. За 9 месяцев 2018г. коммерческие расходы снизились на 0,23% к тому же показателю 2015г. и составили 90273640 тыс. руб., рисунок 3.9.[56]

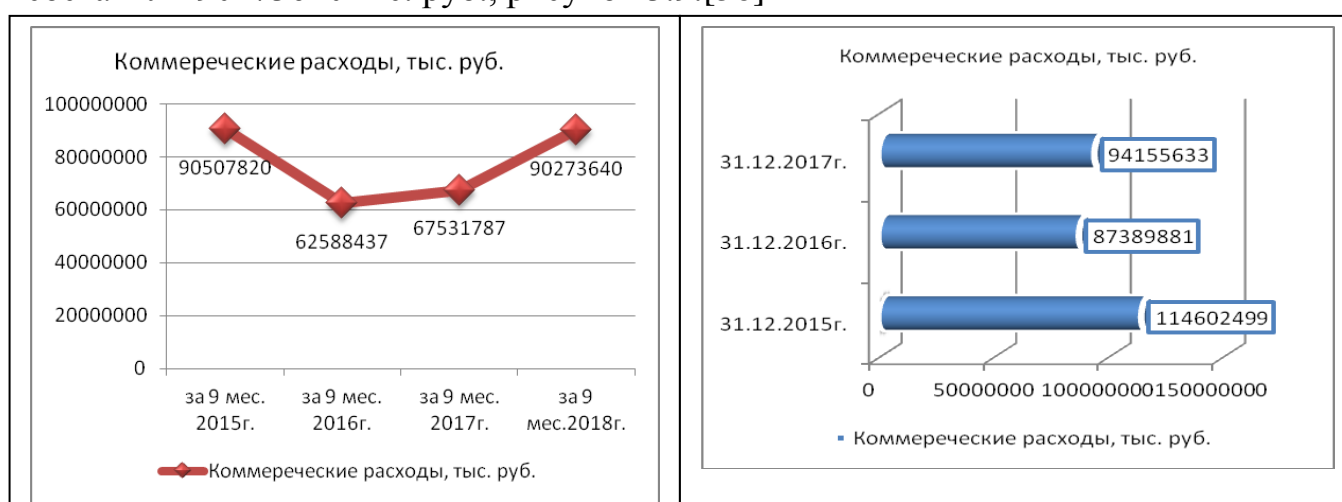


Рисунок 3.9. Динамика коммерческих расходов предприятия ПАО АНК «Башнефть» за 9 месяцев с 2015-2018гг.[56]

Управленческие расходы за 9 месяцев 2018г. показали снижение в пределах 19,77% к уровню 2015г. и составили 6234740 тыс. руб. За 2017г. снижение управленческих затрат составило 34,13% по отношению к началу анализируемого периода, рисунок 3.10.

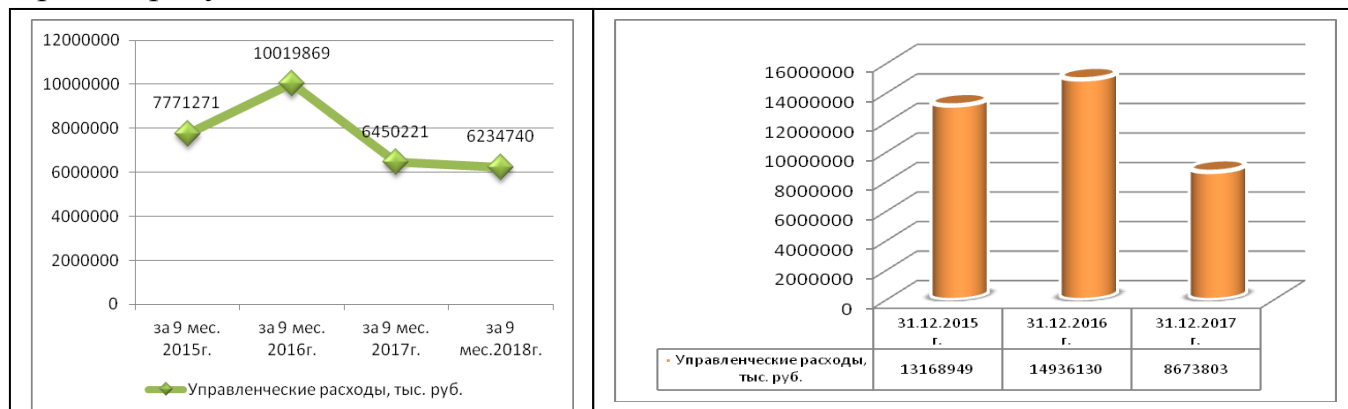


Рисунок 3.10-Динамика управленческих расходов предприятия ПАО АНК «Башнефть» за 9 месяцев с 2015-2018гг.[56]

По структуре к управленческим расходам относятся: затраты на социальные программы, общие и административные расходы и прочие расходы. При этом, наибольший удельный вес в структуре управленческих затрат приходится на общие и административные расходы и по данным на 2017г. доля этих затрат составила 98,5%, небольшая доля приходится на прочие расходы и расходы на социальную программу и по данным анализируемого периода доля этих затрат составила 0,82% и 0,68% соответственно, рисунок 3.11.[56]

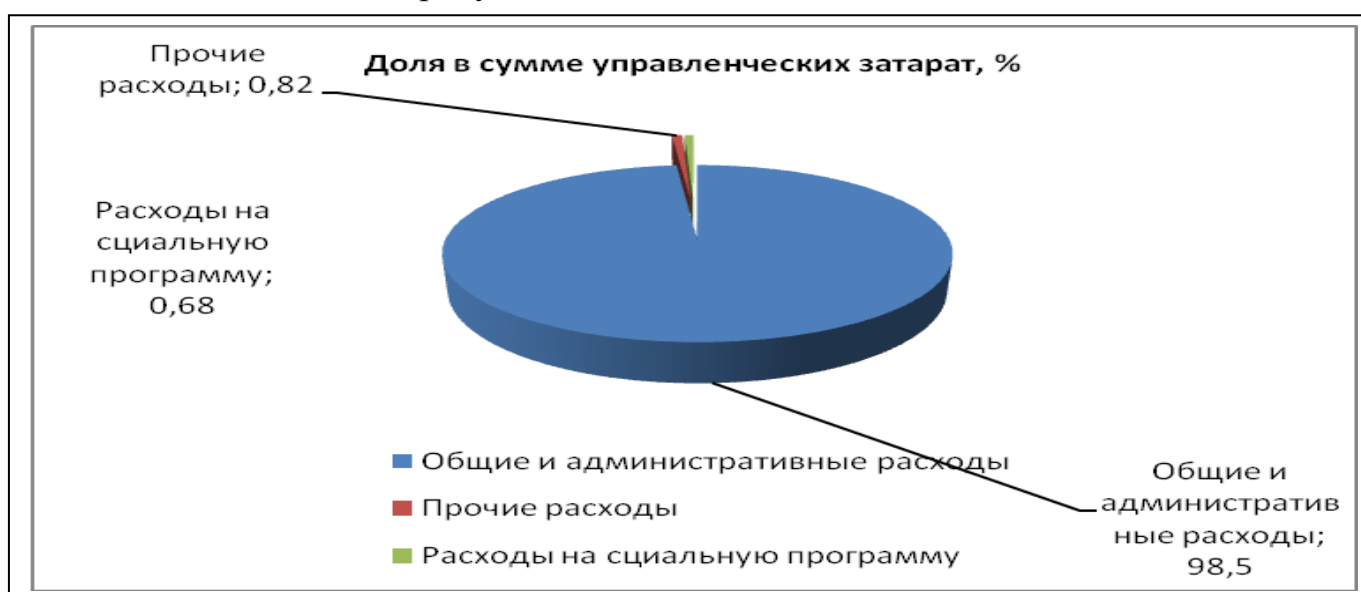


Рисунок 3.11 -Структура управленческих расходов предприятия ПАО АНК «Башнефть» в 2017г.

Отметим, что расходами предприятия ПАО АНК «Башнефть» на социальную программу являются: затраты на подготовку праздников, культурно- массовые и спортивные мероприятия, материальная помощь работникам по семейным обстоятельствам, подарки к юбилейным датам и праздникам, стоимость подарков и билетов на зрелищные мероприятия детям работников за счет средств организации, страховые платежи (взносы), уплачиваемые организацией по договорам личного, имущественного и иного добровольного страхования в пользу работников и другое. Общие и административные расходы включают в себя: амортизационные отчисления, расходы на оплату труда инженерно-технических работников и административно-управленческого персонала, страховые взносы на расходы на оплату труда, профессиональные услуги, страхование с отчислениями, прочие имущественные расходы, услуги транспорта; затраты на ТО, текущий и капитальный ремонт и другое. Прочие управленческие расходы включают в себя: затраты на медицинские осмотры, услуги связи, интернет, расходы по охране труда, лизинговые платежи, услуги транспорта, прочие услуги и другое.

Не менее важным показателем эффективности контроллинга управленческих расходов является показатель коэффициента управленческих расходов и доля управленческих затрат в объеме выручки предприятия. По имеющимся данным за 2015-2017гг. показатель коэффициента управленческих расходов имеет динамику снижения и в 2017г. составил 0,015, а это в два раза ниже показателя предыдущего года и на 0,01 ниже значения начала анализируемого периода, рисунок 3.12.[56]

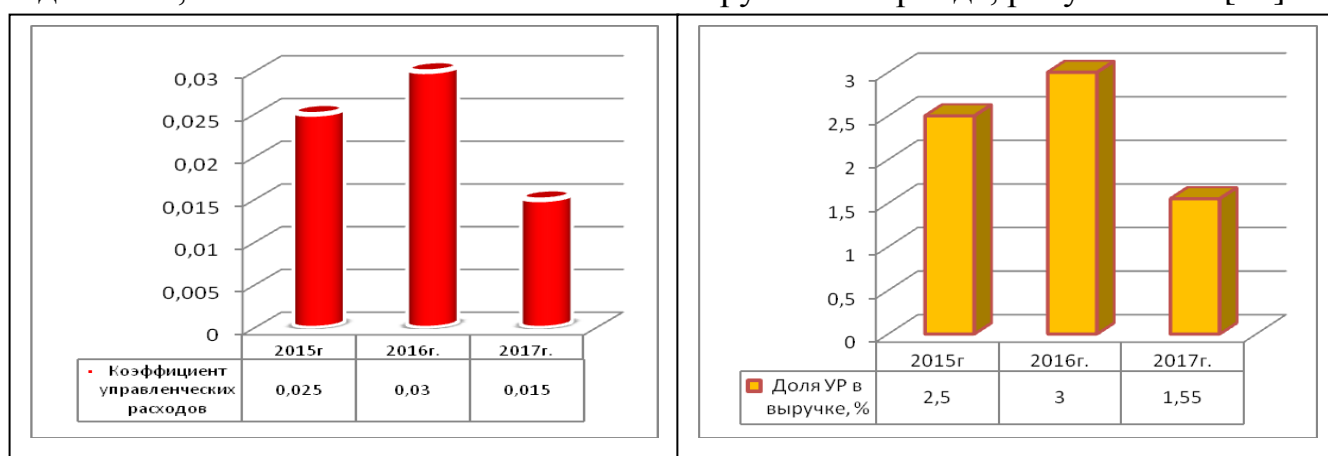


Рисунок 3.12-Динамика коэффициента управленческих расходов и доли УР в выручке предприятия ПАО АНК «Башнефть» с 2015- 2017гг.[56]

При этом, доля управленческих затрат в выручке предприятия колеблется от 2,5% до 1,55% на протяжении 2015-2017гг. Однако, несмотря на снижение доли управленческих затрат в объеме выручки, наблюдается увеличение темпов роста себестоимости продаж, в связи с этим, темпы роста валовой прибыли предприятия не только замедлились, а показали снижение на 11,98% и валовый показатель прибыли за 2017г. составил 177176000 тыс. руб. Не существенно увеличилась прибыль от продаж, ее рост составил 1,13% в 2017г. к тому же показателю 2015г. и в стоимостном выражении было получено 74345584 тыс.руб. от продаж. Существенный рост произошел в целом по чистой прибыли компании, которая в 2017г. составила 129325054 тыс. руб., а это на 158,14% выше показателя начала анализируемого периода, рисунок 3.13.

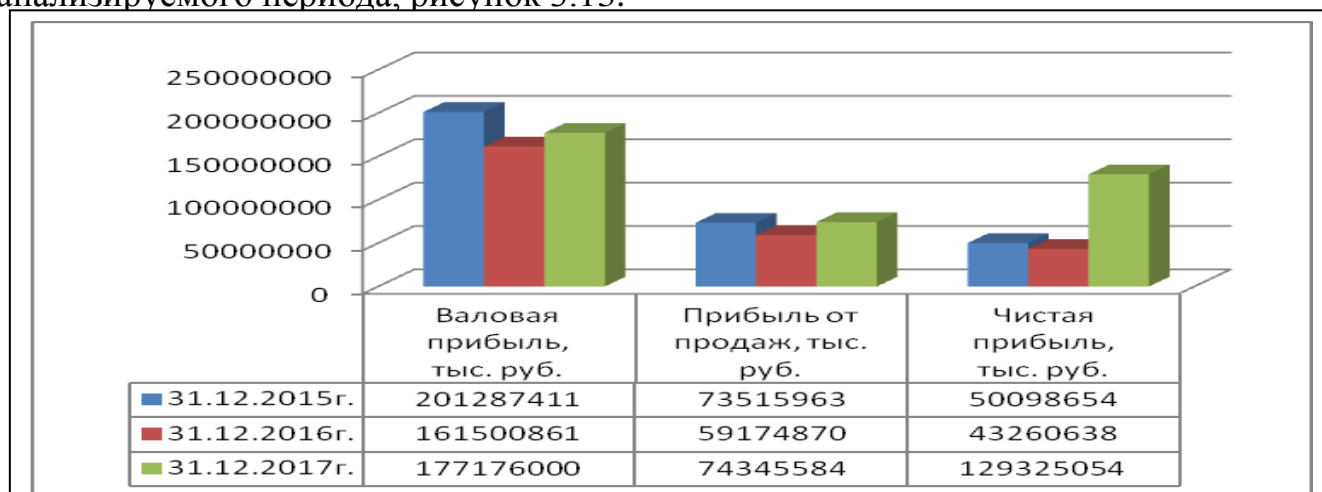


Рисунок 3.13- Динамика показателей прибыли предприятия ПАО АНК «Башнефть» с 2015-2017гг.[56]

Однако, за 9 месяцев 2018г. темпы роста чистой прибыли замедлились и составили 79,62% к уровню 2015г. и показатель составил 73351303тыс. руб. На 16,26% произошел рост показателя валовой прибыли и в стоимостном выражении значение этого показателя сформировалось на уровне 184327123тыс. руб., рисунок 3.14. Таким образом, за 9 месяцев 2018г. предприятие улучшило свои показатели по основной деятельности, однако, по не основным видам деятельности наблюдается ухудшение, так как произошло замедление темпов роста чистой прибыли предприятия за 9 месяцев 2018г., по сравнению с данными полного отчетного периода 2017г. Отметим, что прибыль еще не является показателем эффективности,

поэтому целесообразно анализировать динамику показателей рентабельности, которая за 2015-2017гг. показывает снижение.

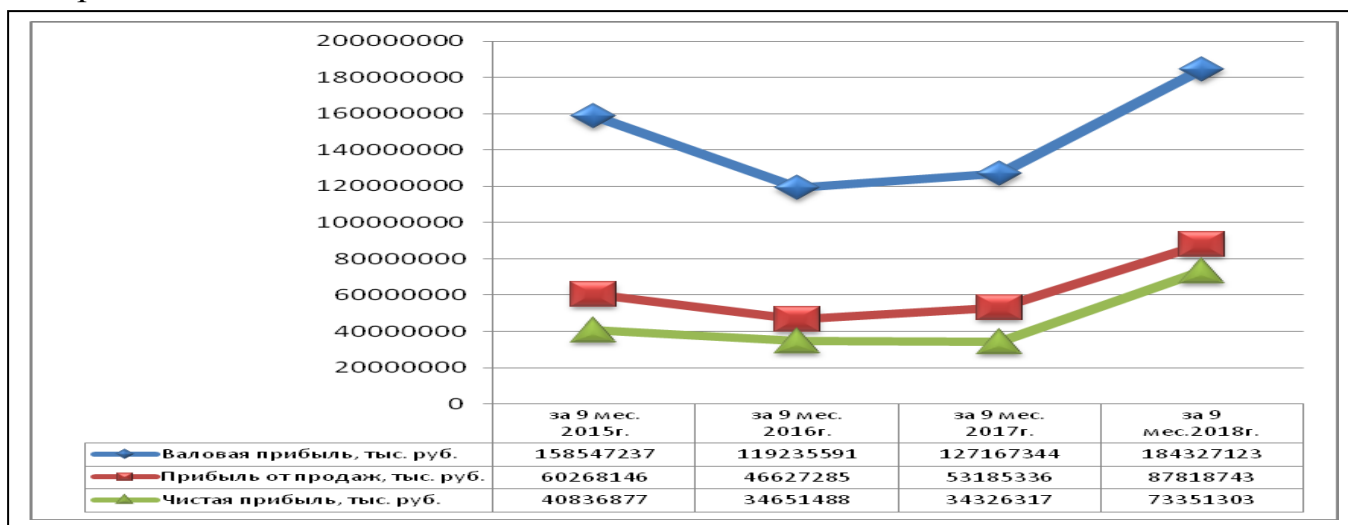


Рисунок 3.14- Динамика показателей прибыли предприятия ПАО АНК «Башнефть» за 9 месяцев 2015-2018гг.[56]

В частности, валовая рентабельность и рентабельность продаж снизились на 6,91% и 0,8% соответственно в 2017г. к уровню начала анализируемого периода и данные показатели составили 31,72%-валовая рентабельность и 13,31% -это показатель рентабельности продаж. Единственным показателем рентабельности, который показал рост- это чистая рентабельность, которая в 2017 г. составила 23,15%, а это 13,53% выше уровня 2015 г. и на столько же превышает значение предыдущего периода, рисунок 3.15.

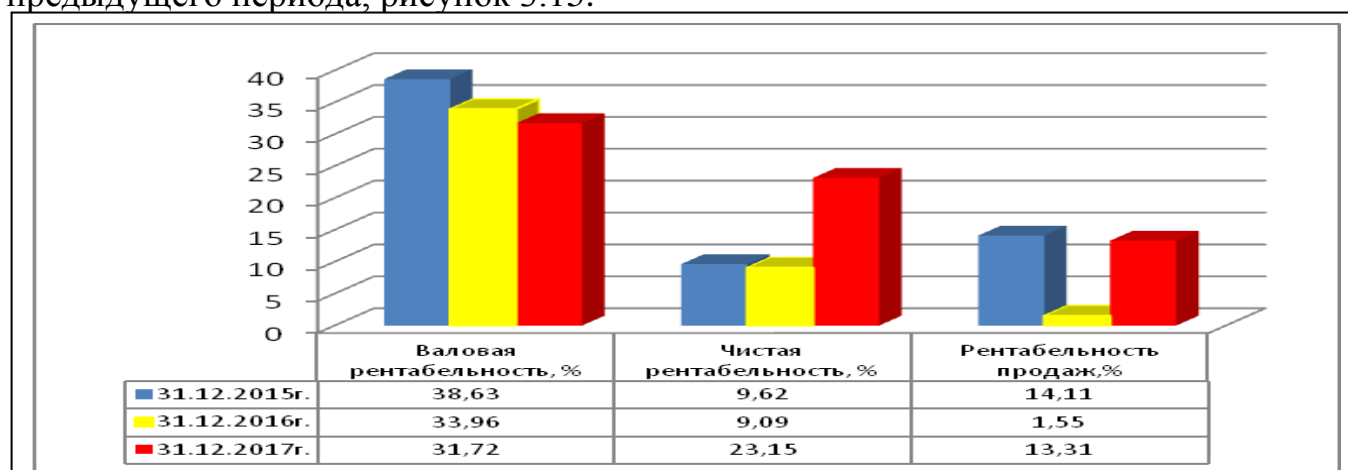


Рисунок 3.15-Динамика показателей рентабельности предприятия ПАО АНК «Башнефть» с 2015-2017гг.[56]

Таким образом, в целом деятельность предприятия ПАО АНК «Башнефть» можно считать успешной, так как наблюдается положительный финансовый

результат, показатели рентабельности имеют также знак плюс, однако, темпы роста себестоимости превышают темпы роста объемов продаж. В структуре затрат, управленческие расходы занимают небольшой удельный вес, при этом, на протяжении анализируемого периода данные виды расходов имеет тенденцию к снижению. Снижение управленческих расходов компании ПАО АНК «Башнефть» может свидетельствовать об эффективности контроллинга в системе затрат. В связи с этим, рассмотрим эту часть вопроса.

Для эффективности внедрения системы контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть», предусмотрен поэтапный процесс, рисунок 3.16. Процесс внедрения контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть» начинается с принятия решения о необходимости разработки данной системы контроллинга на предприятии. При этом, определяется цель (например, снижение управленческих расходов или повышение их эффективности) и утверждается концепция системы контроллинга управленческих расходов на предприятии. Важный фактор, который обязательно учитывается на предприятии ПАО АНК «Башнефть» при выборе момента внедрения системы контроллинга управленческих расходов, является наличие у предприятия достаточного количества финансовых и человеческих ресурсов. Далее создается модель системы контроллинга управленческих расходов, которая учитывает и проектирует все элементы данной системы: планирование управленческих расходов, учет, контроль и их информационное обеспечение.

Планирование управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть» производится по принципу «от достигнутого». Система контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» имеет четкую организационную структуру и техническое обеспечение, для систематического, эффективного и постоянного функционирования. Также система контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» подкреплена созданием внутренних нормативных документов, таких как положение о службе, должностные инструкции и корпоративные документы. Система контроллинга

управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть» напрямую зависит от стратегии организации.



Рисунок 3.16- Этапы создания системы контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть»

При планировании управленческих расходов, прежде всего, учитывается следующее: доля управленческих расходов на заработную плату всех категорий инженерно-технических работников и административно –управленческого персонала в фонде оплаты труда должна быть сформирована таким образом, чтобы обеспечить рост эффективности производства, повышения конкурентоспособности предприятия на основе роста ее технологического уровня. На рисунке 3.17.приведено содержание этапов формирования системы бюджетирования управленческих расходов организации ПАО АНК «Башнефть».

При разработке бюджета управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть» учитываются все их особенности и компания придерживается такой последовательности составления бюджета управленческих расходов: определяются наиболее важные статьи управленческих расходов, которые соответствуют профилю и структуре организации; распределяются управленческие расходы по их служебной и функциональной роли; выделяются в составе управленческих расходов переменные (прямые) и условно постоянные расходы; определяются какие расходы из суммы условно-постоянных управленческих следует отнести к расходам отдельных структурных подразделений организации, и какие, к общеорганизационным расходам; составляются планы-графики управленческих расходов, выделив внутри них переменные и условно постоянные расходы и соответственно скорректированные эти расходы по месяцам бюджетного периода.

Контроллинг управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» решает следующие задачи: оптимизация управления организационной структурой и эффективной системы учёта операций и результатов; внедрение систем планирования, контроля и анализа деятельности; обеспечение мотивации персонала в повышении эффективности работы нефтяной компании; автоматизация систем учёта и управления предприятием. При этом, автоматизация контроллинга управленческих затрат на предприятии ПАО АНК «Башнефть» осуществляется с помощью программы SAP ERP, рисунок 3.18. Система SAP ERP-это много-компонентная система, которая позволяет объединить хозяйственные процессы производства, закупки и сбыта продукции предприятия ПАО АНК «Башнефть».



Рисунок 3.17 – Содержание этапов формирования системы бюджетирования управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть»



Рисунок 3.18- Модули программного продукта SAP ERP, применяемой на предприятии ПАО АНК «Башнефть» для контроллинга управленческих затрат

Все они взаимосвязаны и поддерживают логический цикл финансово-хозяйственной нефтяной компании. Система SAP ERP состоит из отдельных модулей, что позволяет использовать как отдельные компоненты системы, так и их различные комбинации. Основными модулями программы SAP ERP являются:

финансы, контроллинг, управление основными средствами, управление проектами, производственное планирование, управление материальными потоками, сбыт, управление качеством, техобслуживание и ремонт оборудования, управление персоналом, управление информационными потоками, отраслевые решения, рисунок 3.18. Основными преимуществами SAP ERP являются: охватывает все ключевые направления деятельности компании, поэтому может заменить большинство используемых в настоящее время систем; содержит опыт лучших компаний в соответствующей отрасли, выраженный в готовых процессах и документации; позволяет интегрировать новое решение с существующей системой, что уменьшает инвестиции, вложенные в текущее решение; при необходимости может быть объединено с решениями сторонних разработчиков. Таким образом, выше были рассмотрены организационные аспекты контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть», для того, чтобы более подробно рассмотреть систему показателей контроллинга управленческих затрат, перейдем к следующему параграфу исследования.

3.2 Разработка системы показателей контроллинга управленческих расходов на нефтяном предприятии в ПАО АНК «Башнефть»

Контроллинг управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» автоматизирован программным продуктом SAP ERP. Модуль контроллинга в программном продукте SAP ERP, решает задачи управленческого учета. В рамках контроллинга (CO) ведется аналитический учет затрат и выручки, осуществляется анализ хозяйственной деятельности нефтяного предприятия. С помощью инструментов контроллинга осуществляется распределение затрат между объектами учета и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг. В рамках данного программного продукта используется следующая функциональность модуля контроллинга (CO): учет затрат по видам; учет косвенных затрат, учет затрат на продукт, рисунок 3.19.

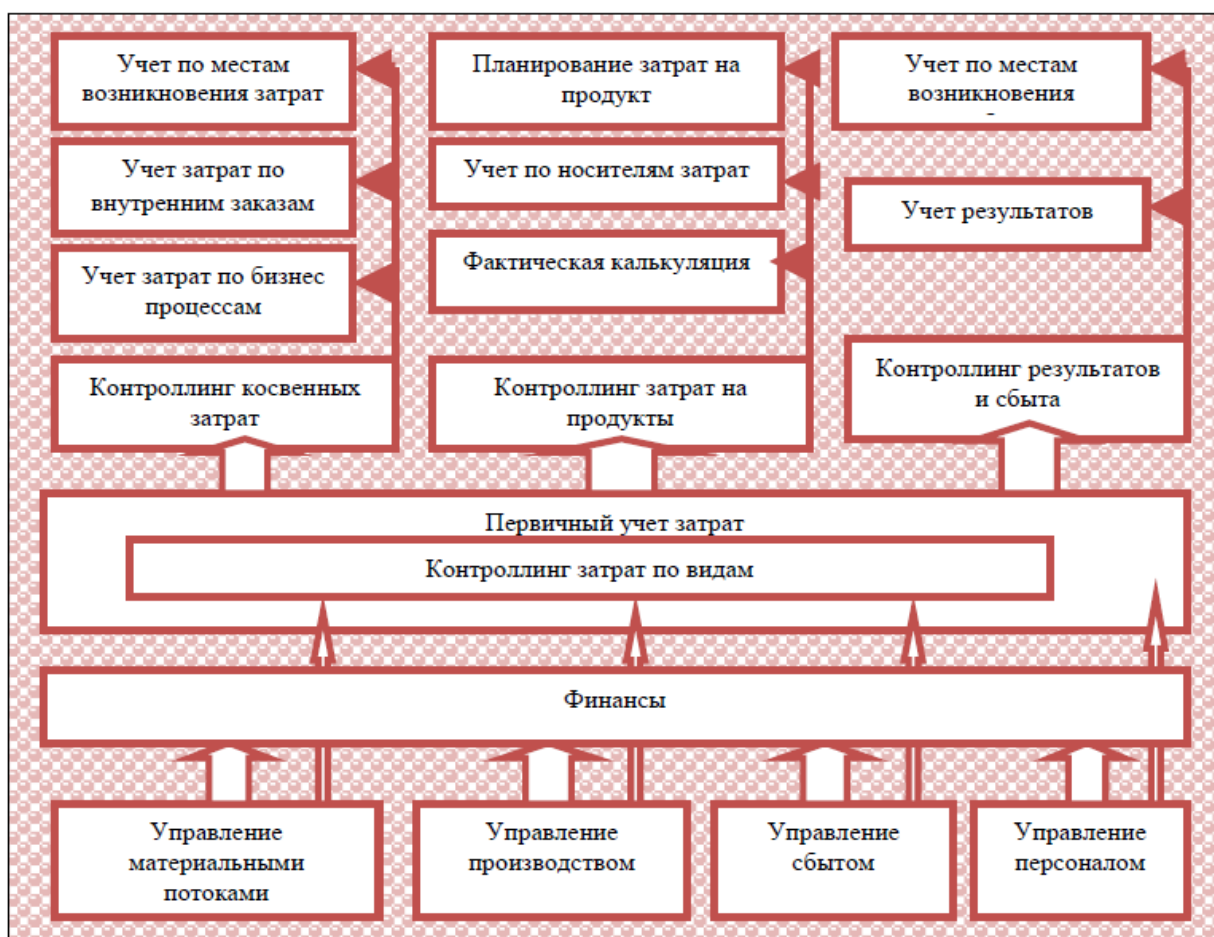


Рисунок 3.19- Функциональность модуля контроллинга в программном продукте SAP ERP, применяемом на предприятии ПАО АНК «Башнефть»

Рассмотрим кратко функциональность модуля контроллинга программного продукта SAP ERP, применяемого на предприятии ПАО АНК «Башнефть». С помощью данного модуля компания осуществляет как первичный, так и вторичный учет затрат. При этом, вторичный вид затрат, в отличие от первичного, не имеет своего отражения в финансовом учете (нет счета главной книги с тем же номером). Вторичные виды затрат используются для внутреннего перерасчета работ; под видом работ понимается внутренняя классификация работ используемых в нефтяной компании для перерасчета затрат и работ.

Учет по видам затрат отвечает на вопрос какова структура затрат, т. е. распределяет затраты по видам. Например, затраты на закупку материалов, содержание автопарка, электричество, зарплату персонала и т. д., до того уровня подробности который будет отвечать бизнес целям предприятия. В результате такого учета будет легко проанализировать, какие статьи расходов предприятия

наиболее значимы и, возможно, принять меры по их сокращению. Так же можно оценивать отклонения между фактическими и плановыми затратами. Учет по видам затрат тесно связан со счетами бухгалтерского учета, для каждого расходного счета в финансах создается вид затрат с тем же номером. Это обеспечивает синхронизацию управленческого и бухгалтерского учета, когда любая проводка расхода в финансах порождает такую же проводку в управленческом учете по правильному виду затрат.

Контроллинг косвенных затрат позволяет учесть те затраты, которые не могут быть напрямую отнесены на продукты или услуги. Это вид учета работает в основном с местами возникновения затрат и внутренними заказами. Так же для этих целей используется контроллинг затрат по процессам.

Учет по местам возникновения затрат (МВЗ) обеспечивает отнесение затрат к тому или иному источнику его возникновения. Та-кой учет позволят ответить на вопрос сколько стоит нам содержание того или иного подразделения или основного средства. Затраты накапливающиеся в МВЗ могут быть пересчитаны на другие объекты контроллинга.

Внутренний заказ - это гибкий инструмент контроллинга, ко-торый является временным коллектором затрат. По своему назначению внутренние заказы бывают следующих видов: а) заказы на косвенные затраты - используются для сбора косвенных затрат, связанных с определенным происхождением, например, проведением выставки или маркетинговых мероприятий; б) инвестиционные заказы - используются для сбора и контроля затрат на незавершенное капитальное строительство, например, зданий и сооружений; в) заказы для разграничения применяют для проводки рассчитанных в контроллинге затрат в различные МВЗ, например, для разнесения рассчитанного бонуса на различные периоды; г) заказы с выручкой служат заменой заказов сбыта, если последние не применяются.

2) Контроллинг затрат на продукт включает в себя: планирование, учет по носителям затрат, фактическая калькуляция. Планирование затрат на продукт - используется для оценки затрат на производство материалов и услуг. Данные о стоимости материалов извлекаются из ОЗМ и спецификации. Используя

технологическую карту, где указано рабочее место (связано с МВЗ) и вид работ определяют стоимость производства. При этом, используется плановый тариф. Тариф может быть рассчитан системой автоматически или введен вручную. Далее к производственной себестоимости добавляются административные и сбытовые расходы, обычно по нормативному принципу.

Учет по носителям затрат позволяет рассчитать себестоимость производимой продукции. Он связывает наши расходы с заказами клиентов, проектами или производственными заказами. В процессе учета по носителям затрат затраты, возникшие в ходе производства, присваиваются носителям затрат. В дальнейшем есть возможность сравнить затраты на производство с плановыми. Во время производства отпуск и поступление материала происходят по стандартной (калькуляционной) цене, разница между стандартной ценой и фактической накапливаются в регистре материалов. Фактическая калькуляция с регистром материалов позволяет учесть фактическую цену материалов в конце периода.

3) Контроллинг учета результатов и сбыта включает в себя: учет результатов, учет по местам возникновения затрат. Учет результатов ориентирован на оценку успешности компании на внешнем рынке. Затраты и выручка относятся к определенной комбинации признаков (клиент, продукт, регион и т. д.) которая и определяет внешний сегмент рынка. На рисунке 3.20 представлен поток затрат во внутреннем учете.

Затраты и выручка поступают во внутренний учет из различных модулей SAP ERP. Это проводка первичных затрат. После этого данные контроллинга начинают существовать независимо от счетов в финансах, хотя между ними и существуют потоки данных. Проводки по счету расходов или выручки в финансах создают проводки затрат в контроллинг. Процесс производства инициирует поток затрат из финансов в контроллинг, эти затраты связаны с заготовкой материалов, обратный поток относится к производственным затратам на готовую продукцию или незавершенное производство. Обычно поступление товара из производства на склад оценивается по стандартной цене, которая рассчитывается в рамках контроллинга

за-трат на продукт. Затраты могут поступать так же из модуля управления человеческим капиталом и модуля учета основных средств.

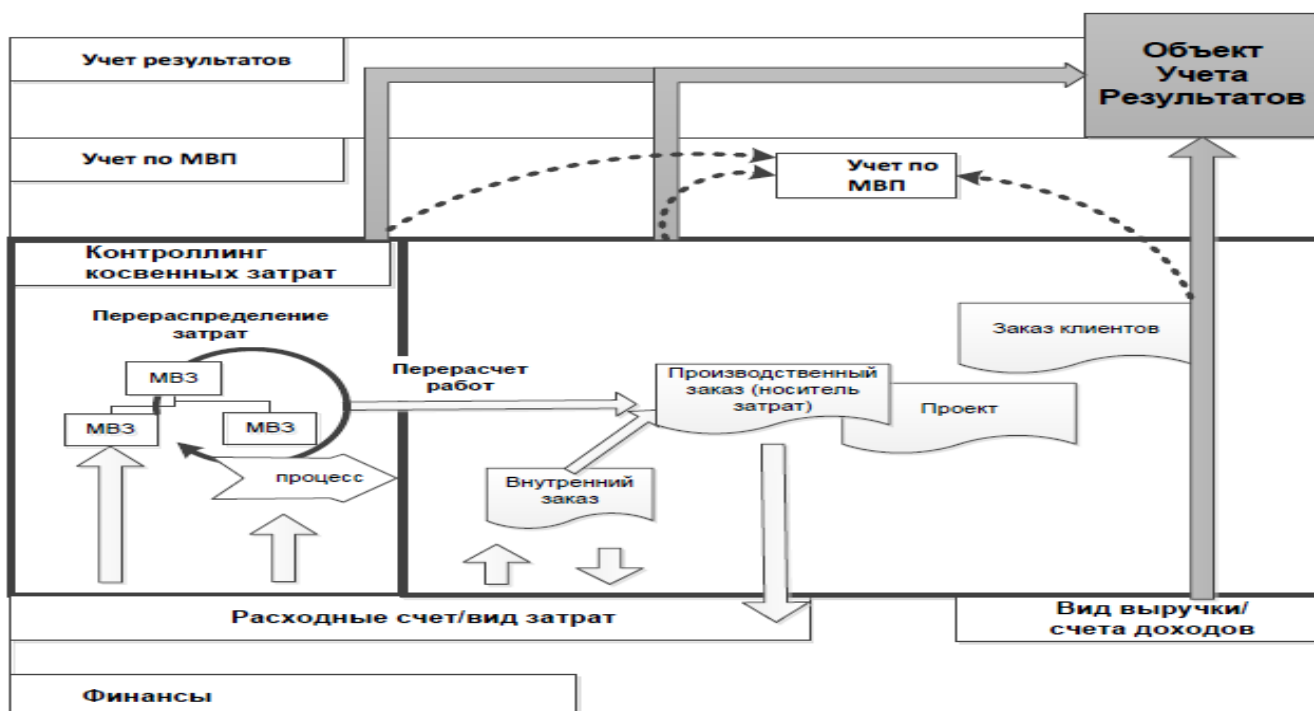


Рисунок 3.20- Стоимостной поток затрат во внутреннем учете, с помощью программы SAP ERP на предприятии ПАО АНК «Башнефть»

Ряд внутренних заказов, например инвестиционные, могут породить проводки обратно в контроллинг. Затраты проведенные из финансов в объекты контроллинга, такие как МВЗ или внутренние заказы могут переноситься в другие объекты. Для этого существует много методов переноса и распределения затрат. Косвенные затраты из административных МВЗ могут переноситься в производственные МВЗ и в конечном итоге переносятся на себестоимость продукции. Носитель затрат - это объект на который относятся затраты связанные с производством продукции. В случае позаказного производства носителем является производственный заказ. Данный носитель может получать затраты напрямую из объектов контроллинга. В конечном итоге все затраты и выручки поступают в объект учета результатов обеспечивая информацию о состоянии дел по сегментам внешнего рынка.

Еще один объект имеющий отношение к контроллингу - место возникновения прибыли (МВП). Это статистический объект, т. е. он получает не реальные

проводки, а проводки «для сведения». МВП отражает внутренний ракурс эффективности предприятия.

Учет по местам возникновения затрат. Место возникновения затрат (МВЗ) - это самостоятельная единица, ответственная за уровень своих расходов, определенная в рамках контроллинговой единицы. МВЗ объединены в стандартную иерархию. Принцип, по которому формируются МВЗ, может быть основан на функциональном, организационном, территориальном проходе. Важно только чтобы этот принцип последовательно соблюдался. В основной записи МВЗ указывается его название, ответственный, бизнес-сфера, место в иерархии, контроллинговая единица, срок действия и МВП. Иногда для удобства распределения за трат МВЗ объединяют в группы. Все первичные затраты попадают в МВЗ из других компонент SAP ERP. Первичная проводка является всегда односторонней. Затраты проводятся в МВЗ по первичному виду затрат, который соответствует основному счету. Косвенные затраты собираются в определенных МВЗ, далее они могут быть перераспределены на другие МВЗ, для этого SAP предлагает множество механизмов: распределение, раскладка, перенос, косвенный перерасчет, перерасчет по схеме.

Таким образом, выше были рассмотрены основные функциональные возможности контроллинга затрат программного продукта SAP ERP, применяемого на предприятии ПАО АНК «Башнефть» для контроллинга управленческих расходов. Однако, программный продукт SAP ERP-является стандартным средством контроллинга; и практический опыт внедрения систем SAP ERP в нефтяной отрасли, показывает, что существующая архитектура средств контроллинга недостаточна гибка и не может покрыть всех потребностей учета затрат, в том числе и управленческих расходов при автоматизации предприятия ПАО АНК «Башнефть».

Данный программный продукт SAP ERP не позволяет предприятию осуществлять эффективную управленческую деятельность, так как старая система планирования, а именно «планирование от достигнутого», (рисунок 3.21.), применяемая в настоящее время в компании ПАО АНК «Башнефть», не оправдала

себя, и это является одной из главных причин, которая привела к сложной экономической ситуации предприятий, работающих на нефтяном рынке.

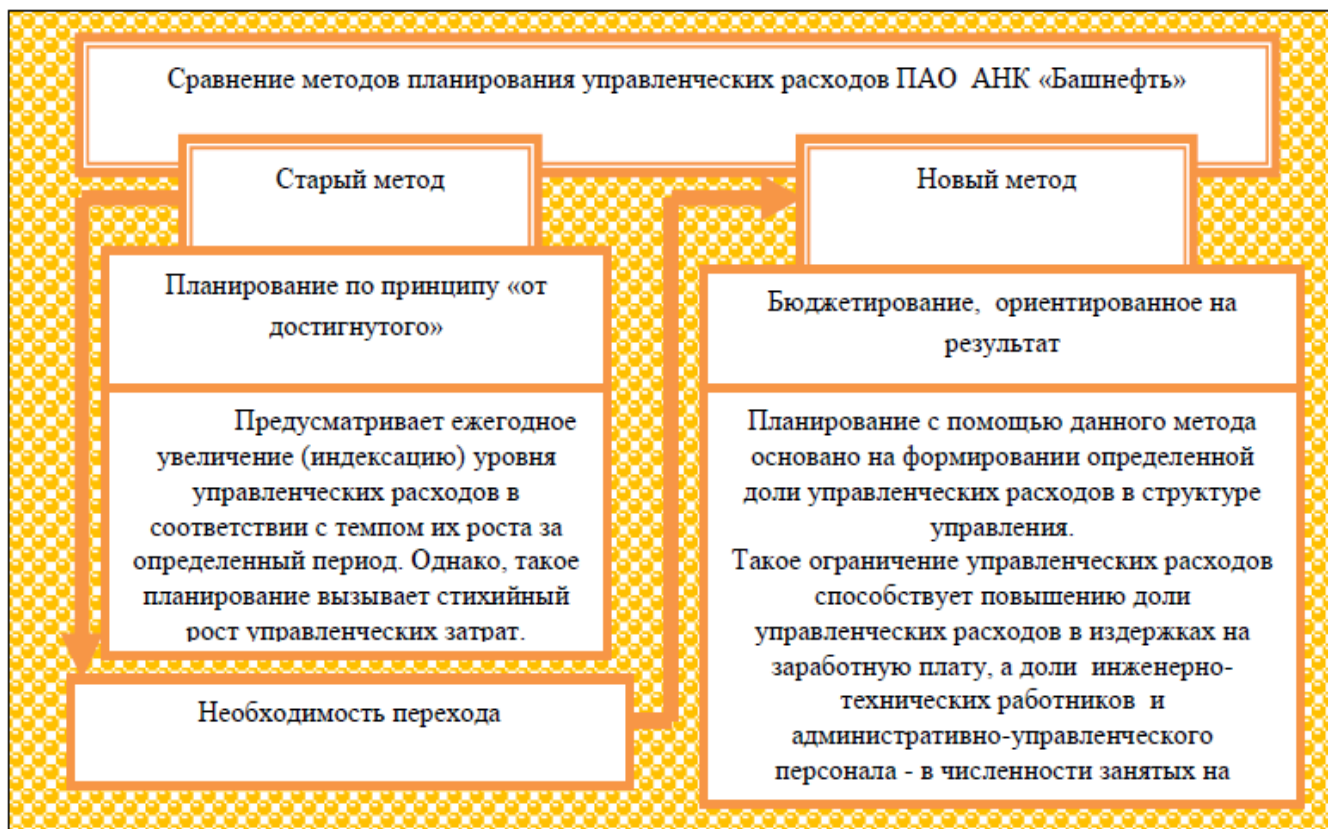


Рисунок 3.21-Необходимость перехода планирования по принципу «от достигнутого» к бюджетированию на результат на предприятии ПАО АНК «Башнефть»

В связи с этим, возникает необходимость разработки новой системы, отвечающей целям и задачам нефтяного предприятия в условиях рыночной экономики, помогающей осуществлять эффективную управленческую деятельность. Прежде всего, новая система управленческой модели должна быть построена по принципу- бюджетирования на результат. За рубежом такая система уже давно разработана и эффективно действует, а вот в России процесс адаптации западной управленческой модели бюджетирования проходит достаточно медленными темпами. Таким образом, для нефтяной компании ПАО АНК «Башнефть» является острой необходимостью совершенствование контроллинга управленческих расходов и внедрение более совершенной информационно-интегрированной системы ERP-класса, рассмотрим эту часть вопроса в следующем параграфе исследования.

3.3 Рекомендации по применению информационно-интегрированной системы ERP-класса для реализации контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть»

Эффективное управление на нефтяном предприятии в рамках контроллинга управленческих затрат должно обеспечиваться прежде всего единым методическим и нормативным полем, правильно выбранным программным обеспечением, а компьютеризированная система контроллинга должна обеспечивать комплексное, системное исследование управленческих затрат компании, позволяющая применять новые методы планирования- бюджетирования, ориентированного на результат. При этом контроллинг управленческих расходов должен быть органично вписан организационную структуру компании и ее систему учета и управления. Компьютеризированная система контроллинга такой вертикально-интегрированной компании, как ПАО АНК «Башнефть» должна быть обеспечена инструментами мониторинга управляющей и управляемой подсистем всей корпорации (головная компания, зависимые общества и филиалы).

Для выбора наиболее эффективного программного обеспечения ERP-класса и реализации контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть», было проведено исследование, которое показало, что наиболее функциональной КИС (корпоративная информационная система) для нефтяных корпораций является ERP Монолит 6.1 компании «Монолит-Инфо», рисунок 3.22.

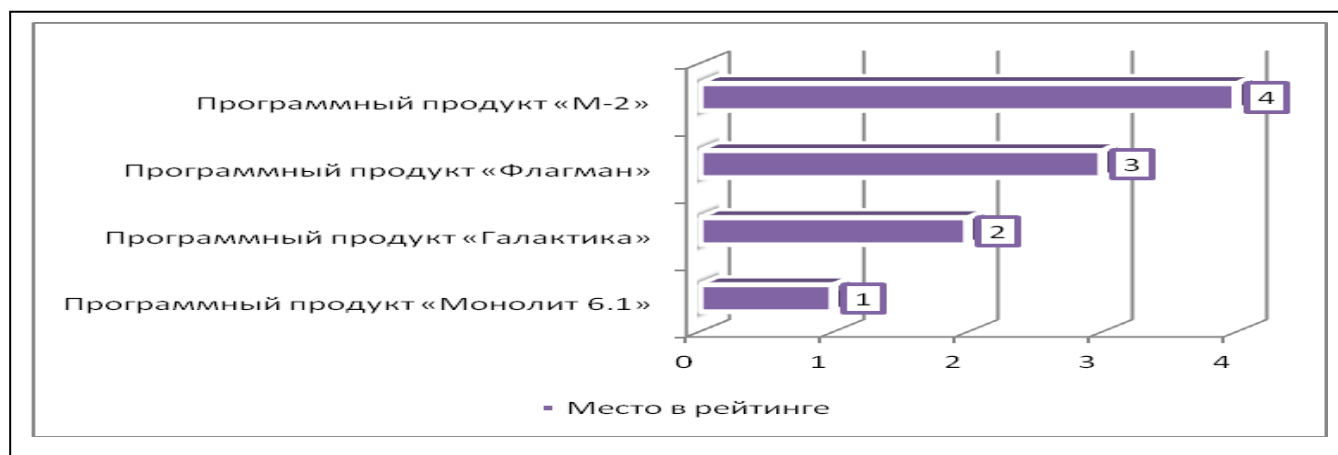


Рисунок 3.22- Рейтинг программных продуктов ERP-класса для реализации контроллинга управленческих расходов[34]

Программный продукт «ERP Монолит»- представляет собой комплексное, интегрированное масштабируемое решение для управления ресурсами крупных и средних предприятий, позволяющее моделировать реальные бизнес-процессы практически любой сложности. КИС «ERP Монолит» обладает необходимыми инструментами для организации контроллинга в вертикально-интегрированной нефтяной компании. Архитектура КИС «ERP Монолит» представлена на рисунке 3.33.[57]

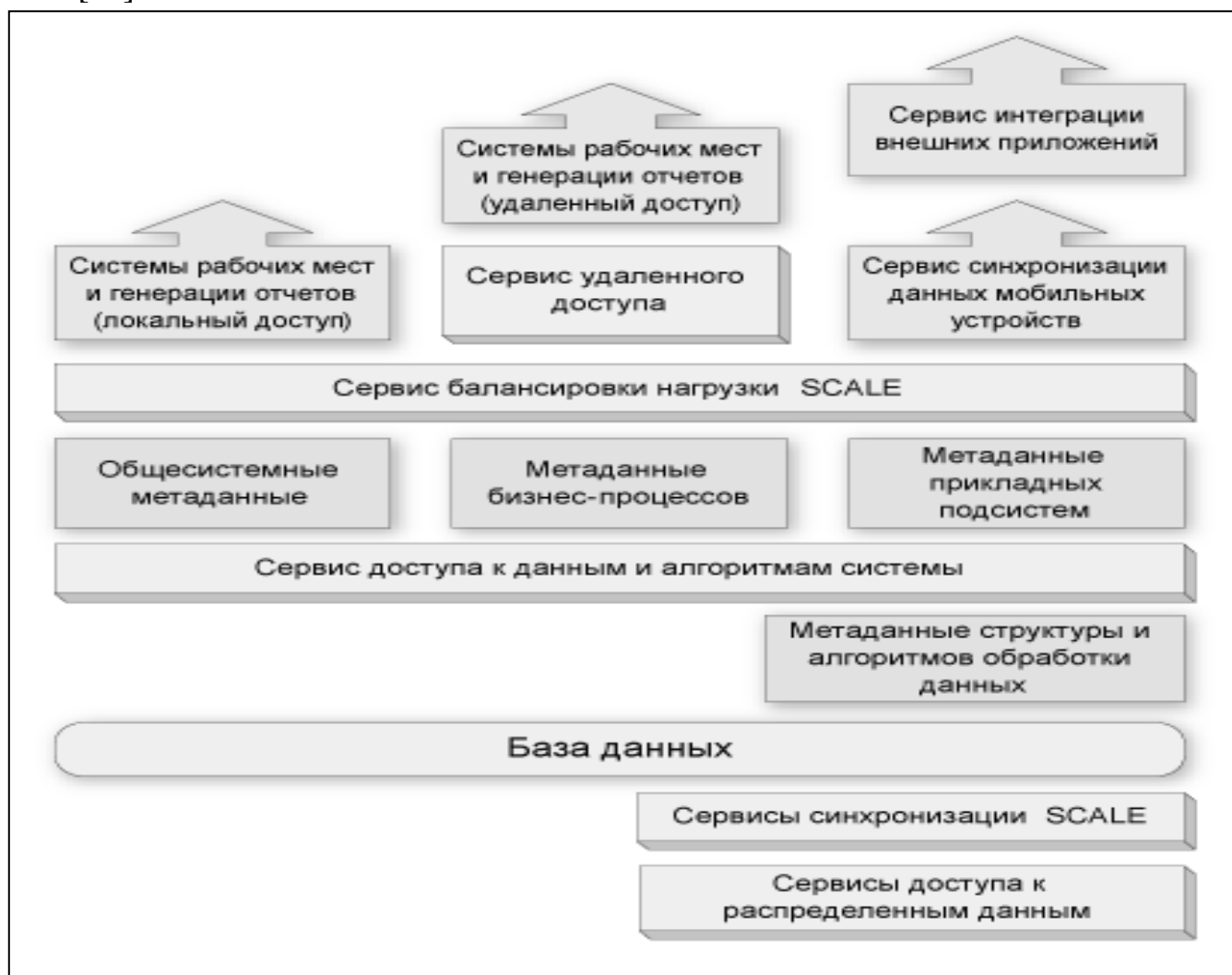


Рисунок 3.33 – Архитектура КИС «ERP Монолит»[57]

В архитектуре системы используется специальный уровень абстракции, позволяющий отделить интерфейсы верхнего уровня от структур непосредственного хранения данных и алгоритмов. Такая организация позволяет модифицировать каждое рабочее место (АРМ специалиста). В дополнении к основному функционалу КИС «ERP Монолит», в рамках проекта реализована интеграция «ERP Монолит» с отдельными модулями. КИС «ERP Монолит» состоит из набора прикладных

модулей, обслуживающих бизнес-процессы зависимых обществ и интегрированных в общую корпоративную сеть.

Функциональными возможностями системы КИС «ERP Монолит 6.1» являются: управление финансами и контроллинг, управление цепочкой поставок, планирование и диспетчеризация, управление продажами, управление персоналом, управление взаимоотношениями с клиентами, рисунок 3.34.[57]

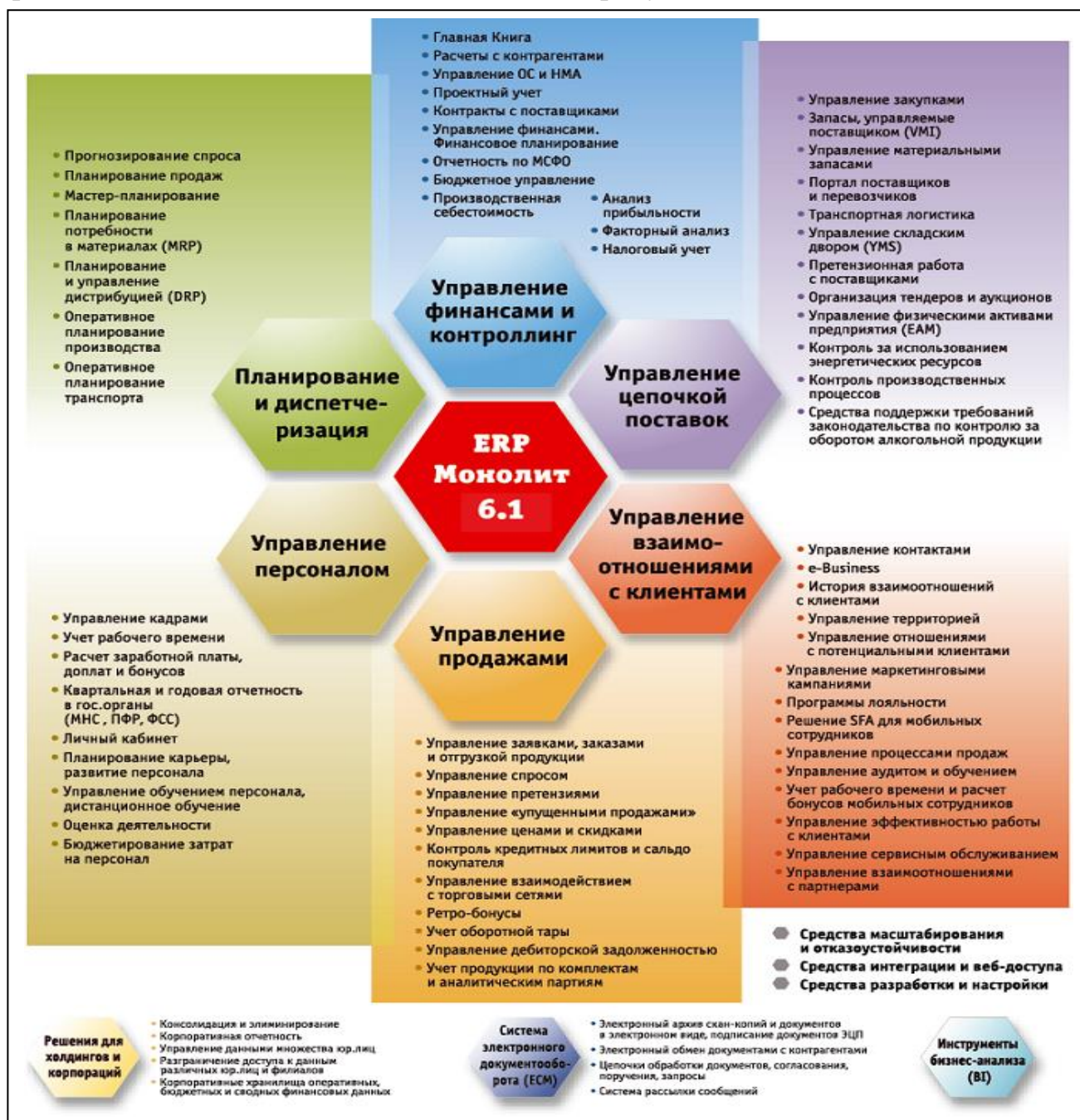


Рисунок 3.34 – Функциональные возможности КИС «ERP Монолит 6.1»[63]

Преимущество КИС «ERP Монолит 6.1» перед другими программными продуктами усиливает наличие функции – решение для холдингов и корпораций.

ERP Монолит 6.1 является набором инструментов, позволяющим управлять ресурсами корпорации и моделировать реальные бизнес-процессы любой сложности. КИС на основе «ERP Монолит» позволяет: управлять финансами корпорации; управлять многоэтапными поставками; осуществлять планирование бизнес-процессов и контролировать исполнение планов и бюджетов; управлять продажами на любых условиях хоздоговоров; управлять персоналом корпорации; управлять взаимоотношениями с контрагентами; проводить бизнес-анализ в режиме реального времени; создавать корпоративную систему электронного документооборота и контролировать ее; осуществлять контроллинг всех бизнес-процессов.

В дополнении к этому, функциональные модули «ERP Монолит 6.1» контура «Управление финансами и контроллинг» обеспечивают: автоматизацию финансового, налогового и управленческого учета; подготовку финансовой, налоговой и управленческой отчетности (в форматах РБСУ, МСФО, US GAAP); финансовое планирование и бюджетирование; проведение анализа рентабельности и прибыльности активов, капитала, доходов и затрат; проведение факторного анализа; управление всеми видами затрат (производство, коммерция, администрирование).

Функции, связанные с решением задач по управлению затратами (производство, коммерция, администрирование) сосредоточены в модуле системы «Монолит Управление финансами и контроллинг», который поставляется как в составе «ERP Монолит 6.1», так и независимо, с возможностью интегрироваться с ИТ-решениями корпорации. Функционал модуля «Контроллинг» в КИС «ERP Монолит» запрограммирован на решение управленческих задач, в том числе: контроль экономичности; поддержка управленческих решений. Отметим, также что программный продукт «ERP Монолит 6.1» предлагает широкие возможности бюджетирования расходов, в частности: бюджетирование постоянных (сметных) расходов, бюджетирование доходов и нормируемых (переменных) расходов, бюджетирование затрат на персонал, бюджетирование рекламных акций, бюджетирование затрат на листинги, рисунок 3.35.

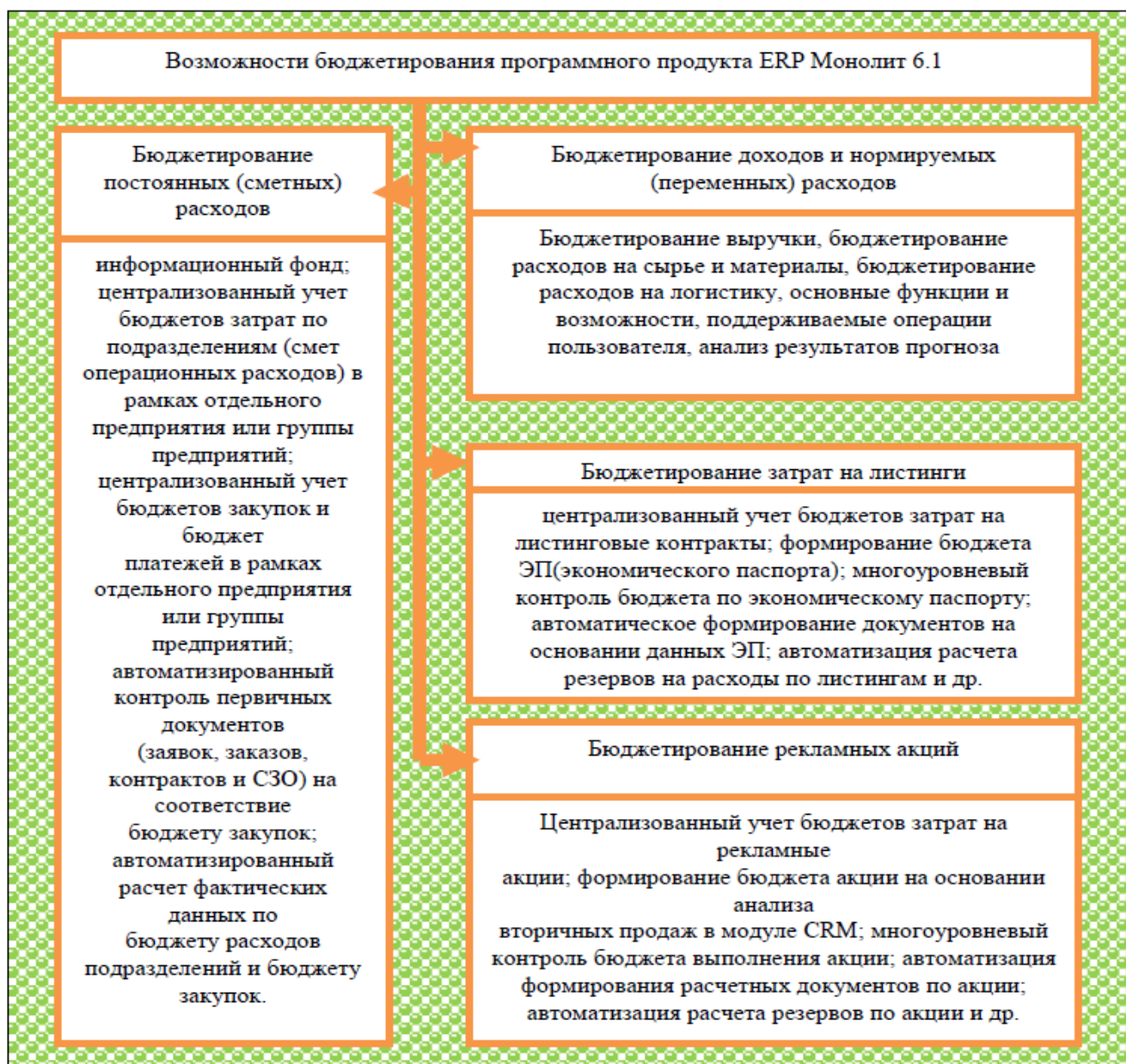


Рисунок 3.35- Возможности бюджетирования программного продукта ERP Монолит 6.1

Рассмотрим кратко возможности бюджетирования программного продукта ERP Монолит 6.1.

1) Бюджетирование постоянных (сметных) расходов включает в себя: информационный фонд (ведение классификаторов: видов расходов (ВР), статей затрат (СЗ), центров затрат (ЦЗ), центров финансовой ответственности (ЦФО) и использование их в первичных документах); централизованный учет бюджетов затрат по подразделениям (смет операционных расходов) в рамках отдельного предприятия или группы предприятий; централизованный учет бюджетов закупок и

бюджет платежей в рамках отдельного предприятия или группы предприятий; автоматизированный контроль первичных документов (заявок, заказов, контрактов и СЗО) на соответствие бюджету закупок; автоматизированный расчет фактических данных по бюджету расходов подразделений и бюджету закупок и др.

2) Бюджетирование доходов и нормируемых (переменных) расходов. Методология реализации моделей для бюджетирования нормируемых расходов в ERP Монолит базируется на использовании общесистемных классификаторов (материалов, товаров, цен, рецептур, статей затрат и т.п.), поддерживаемых моделью данных системы. Бюджетирование доходов и нормируемых (переменных) расходов включает в себя: бюджетирование выручки, бюджетирование расходов на сырье и материалы, бюджетирование расходов на логистику, основные функции и возможности, поддерживаемые операции пользователя, анализ результатов прогноза и др.

3) Бюджетирование рекламных акций. Методология реализации моделей для бюджетирования рекламных акций в ERP Монолит базируется на использовании общесистемных классификаторов (материалов, товаров, цен, рецептур, статей затрат и т.п.), поддерживаемых моделью данных системы. Бюджетирование рекламных акций включает в себя: централизованный учет бюджетов затрат на рекламные акции; формирование бюджета акции на основании анализа вторичных продаж в модуле CRM; многоуровневый контроль бюджета выполнения акции; автоматизация формирования расчетных документов по акции; автоматизация расчета резервов по акции и др.

4) Бюджетирование затрат на листинги. Методология реализации моделей для бюджетирования листинговых расходов в ERP Монолит базируется на использовании общесистемных классификаторов (материалов, товаров, цен, статей затрат и т.п.), поддерживаемых моделью данных системы. Бюджетирование затрат на листинги предусматривает: централизованный учет бюджетов затрат на листинговые контракты; формирование бюджета ЭП (экономического паспорта); многоуровневый контроль бюджета по экономическому паспорту; автоматическое

формирование документов на основании данных ЭП; автоматизация расчета резервов на расходы по листингам и др.

Таким образом, на сегодняшний день, для нефтяных компаний программный продукт ERP-класса «ERP Монолит 6.1» вне конкуренции, предлагает большой спектр функциональных возможностей и широкие возможности бюджетирования, что крайне необходимо для перехода к новой модели контроллинга управленческих затрат на предприятии ПАО АНК «Башнефть». Система управления вертикально-интегрированной нефтяной компании ПАО АНК «Башнефть» предъявляет к КИС определенные требования: возможность объединения в единое информационное пространство всех подразделений, филиалов и дочерних обществ компании; высокий уровень масштабируемости; высокая скорость обработки большого объема данных; оперативное предоставление оперативной информации для принятия управленческих решений. Корпоративная информационная система ERP-класса «ERP Монолит 6.1» наиболее полно отвечает требованиям системы управления ПАО АНК «Башнефть». Поэтому для повышения эффективности контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия ПАО АНК «Башнефть», и перехода от старого принципа планирования «от достигнутого» к новому-бюджетирование, ориентированного на результат, является необходимым внедрение новой информационно-интегрированной системы ERP-класса «ERP Монолит 6.1». Только таким образом, нефтяная компания ПАО АНК «Башнефть», сможет обеспечить эффективность в системе контроллинга управленческих затрат, повысить показатели прибыльности, рентабельности, финансовой устойчивости и выйти на новый уровень управленческого развития.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Контроллинг управленческих расходов представляет собой обособленное направление деятельности в организациях, которое связано с осуществлением экономической функции и направлено на принятие правильных стратегических и оперативных решений. Контроллинг классифицируется по различным направлениям: по стадии жизненного цикла, по области применения, по стадиям разработки и ширине охвата, по типам, концепциям и функциональной принадлежности. В свою очередь, под управленческими расходами понимаются затраты, не связанные с основной деятельностью компании, к ним относятся: затраты на заработную плату работников аппарата управления, представительские и командировочные расходы, расходы на служебный транспорт, аренду, услуги юристов, консультантов, аудиторов, хозяйственные нужды, канцелярские товары и другое.

При этом, функции контроллинга по отношению к управленческим затратам можно классифицировать следующим образом: сервисная функция, функция принятия решений и внутреннего контроля. Основными методиками контроллинга являются: директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, метод бережливого производства, бюджетирование, метод прямых затрат (без накладных расходов); метод выгоды клиента; метод прямых затрат плюс калькулирование косвенных затрат; метод позаказного учета затрат; ABC - метод учета затрат; метод ABRP-функциональное планирование ресурсов; метод RCA-система учета потребления ресурсов и другие. Однако, не все методики полностью применимы к контроллингу управленческих расходов, часть из них находит только частичное применение.

Успешность контроллинга зависит от реализации стратегии предприятия, при этом, проведенное исследование, показало, что в 70% случаев неудачной реализации стратегий основная проблема заключается не в качестве самой стратегии, а в ее плохой реализации; исследования американских и западноевропейских предприятий, которые показали, что менее 10% сформулированных стратегий было успешно реализовано.[64]

При этом, существует несколько основных препятствий для успешной реализации стратегий на предприятии, к ним относятся: понимание, мотивация, внимание руководства, распределение ресурсов на предприятии. В частности, было выявлено, что только 7% сотрудников исследованных компаний, понимают стратегию предприятия, таким образом, на предприятиях слабо развиты коммуникативные навыки. Около 25% менеджеров и управленческого персонала включены в систему поощрений, связанных с реализацией стратегии компании, 75%- поощряются за реализацию оперативных планов.[64] Слабое внимание руководства вопросам разработки и реализации стратегии, большинство руководящего персонала в месяц уделяет около часа на эти вопросы. Большая часть ресурсов на предприятии (около 60%) не имеет непосредственной связи со стратегией.[64] Перечисленные выше препятствия для успешной реализации стратегий и цифровые данные на примере зарубежных предприятий в полной мере можно отнести к отечественной практике. Неэффективность контроллинга в управлении предприятиями подтверждают данные ряда специалистов[46], которые утверждают, что в ведущих западных предприятиях затраты на управление составляют более 2-3% от производственной себестоимости, тогда как в российских предприятиях эта цифра куда ниже и составляет десятки доли процента.[46]

Слабый контроллинг на российских предприятиях, в том числе и на нефтяных, отрицательно сказывается в целом на деятельности компании, этому свидетельствуют и статистические данные Росстата. В частности, в 2017г. доля убыточных предприятий по добыче сырой нефти и природного газа составила 25,4%, с суммой убытка 41010млн. руб. При этом, на долю прибыльных компаний отрасли приходится 74,6% с суммой прибыли 1691002 млн. руб. Сокращение добычи нефти в России в 2017 г. по отношению к прошлому году обеспечили главным образом «Сургутнефтегаз» –1,3 млн.т , такое же снижение произошло по компании «Лукойл». Доля России в мировой добыче нефти в 2017г. осталась неизменной на уровне 12 %. Все же в целом, нефтяная отрасль России имеет не плохие показатели, и уровень рентабельности предприятий по добыче сырой нефти и газа составил 25,2% в 2017г., рентабельность предприятий по производству

нефтепродуктов составила 8,2%. Однако, в связи с наличием сдерживающих факторов повышения эффективности контроллинга, является острой необходимостью развитие контроллинга затрат предприятия, в том числе и управленческих расходов на нефтяном предприятии.

Для исследования была выбрана нефтяная компания ПАО АНК «Башнефть», которая является дочерним обществом ПАО «НК «Роснефть», сформированная на базе крупнейших предприятий ТЭК Республики Башкортостан. На сегодняшний день предприятие ПАО АНК «Башнефть»- это динамично развивающаяся вертикально-интегрированная нефтяная компания, которая является одним из старейших предприятий России нефтяной отрасли и осуществляет свою деятельность по добыче и переработке нефти и газа, реализации нефтепродуктов и продуктов нефтехимии на внутренний рынок и на экспорт с 1932г.

Лидирующие позиции компании ПАО АНК «Башнефть» позволяют обеспечивать следующие характеристики: ресурсная база расположена в основных нефтяных российских регионах (Волго-Уральский, Тимано-Печорский, Западно-Сибирский); в промышленной эксплуатации находятся более 180 месторождений; добыча углеводородов на уровне 21 млн. тонн нефти в год; объем переработки на уровне 20 млн. тонн нефти в год; мощный научный потенциал в части разработки и внедрения передовых технологий разведки и добычи нефти; высокотехнологичный нефтеперерабатывающий комплекс (значение индекса Нельсона на уровне 10.4 с глубиной переработки нефти не ниже 82%). Однако, несмотря на это, ПАО АНК «Башнефть» является не единственной на нефтяном рынке, конкуренцию составляют российские вертикально-интегрированные нефтяные компании ПАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «Сургутнефтегаз», ПАО «Газпром нефть» и другие.

В структуру ПАО АНК «Башнефть» входят ряд дочерних компаний различных организационно-правовых форм собственности (ООО, АО, ПАО) и пять филиалов, в частности: филиал «Башнефть-Новыйл», филиал «Башнефть-Уфанефтехим», филиал «Башнефть-Региональные продажи», филиал «Башнефть-УНПЗ», филиал «Московский офис ПАО АНК «Башнефть». Управление

деятельностью предприятия ПАО АНК «Башнефть» осуществляет Совет директоров компании под руководством Председателя.

Проведенный анализ экономических показателей за 2015-2018гг. показал, что, в целом деятельность предприятия ПАО АНК «Башнефть» можно считать успешной, так как наблюдается положительный финансовый результат, показатели рентабельности имеют также знак плюс, однако, темпы роста себестоимости превышают темпы роста объемов продаж. В структуре затрат, управленческие расходы занимают небольшой удельный вес, при этом, на протяжении анализируемого периода данные виды расходов имеет тенденцию к снижению.

Система контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» имеет четкую организационную структуру и техническое обеспечение, для систематического, эффективного и постоянного функционирования. Также система контроллинга управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» подкреплена созданием внутренних нормативных документов, таких как положение о службе, должностные инструкции и корпоративные документы. Система контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть» напрямую зависит от стратегии организации.

Контроллинг управленческих расходов на предприятии ПАО АНК «Башнефть» решает следующие задачи: оптимизация управления организационной структурой и эффективной системы учёта операций и результатов; внедрение систем планирования, контроля и анализа деятельности; обеспечение мотивации персонала в повышении эффективности работы нефтяной компании; автоматизация систем учёта и управления предприятием. Планирование управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть» производится по принципу «от достигнутого».

При этом, автоматизация контроллинга управленческих затрат на предприятии ПАО АНК «Башнефть» осуществляется с помощью программы SAP ERP-это многокомпонентная система, которая позволяет объединить хозяйственные процессы производства, закупки и сбыта продукции предприятия ПАО АНК «Башнефть». Модуль контроллинг в программном продукте SAP ERP, решает задачи управленческого учета. В рамках контроллинга (CO) ведется аналитический

учет затрат и выручки, осуществляется анализ хозяйственной деятельности нефтяного предприятия. С помощью инструментов контроллинга осуществляется распределение затрат между объектами учета и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг. В рамках данного программного продукта используется следующая функциональность модуля контроллинга (СО): учет затрат по видам; учет косвенных затрат, учет затрат на продукт.

Эффективное управление на нефтяном предприятии в рамках контроллинга управленческих затрат должно обеспечиваться прежде всего единым методическим и нормативным полем, правильно выбранным программным обеспечением, а компьютеризированная система контроллинга должна обеспечивать комплексное, системное исследование управленческих затрат компании, позволяющая применять новые методы планирования- бюджетирования, ориентированного на результат. Для выбора наиболее эффективного программного обеспечения ERP-класса и реализации контроллинга управленческих расходов в ПАО АНК «Башнефть», было проведено исследование, которое показало, что наиболее функциональной КИС для нефтяных корпораций является ERP Монолит 6.1.

Программный продукт «ERP Монолит»- представляет собой комплексное, интегрированное масштабируемое решение для управления ресурсами крупных и средних предприятий, позволяющее моделировать реальные бизнес-процессы практически любой сложности. КИС «ERP Монолит» обладает необходимыми инструментами для организации контроллинга в вертикально-интегрированной нефтяной компании. Функциональными возможностями системы КИС «ERP Монолит 6.1» являются: управление финансами и контролинг, управление цепочкой поставок, планирование и диспетчеризация, управление продажами, управление персоналом, управление взаимоотношениями с клиентами.

Функциональные модули «ERP Монолит 6.1» контура «Управление финансами и контролинг» обеспечивают: автоматизацию финансового, налогового и управленческого учета; подготовку финансовой, налоговой и управленческой отчетности; финансовое планирование и бюджетирование; проведение анализа рентабельности и прибыльности активов, капитала, доходов и затрат; проведение

факторного анализа; управление всеми видами затрат (производство, коммерция, администрирование).

Функционал модуля «Контроллинг» в КИС «ERP Монолит 6.1». запрограммирован на решение управленческих задач, в том числе: контроль экономичности; поддержка управленческих решений. Отметим, также что программный продукт «ERP Монолит 6.1» предлагает широкие возможности бюджетирования расходов, в частности: бюджетирование постоянных (сметных) расходов, бюджетирование доходов и нормируемых (переменных) расходов, бюджетирование затрат на персонал, бюджетирование рекламных акций, бюджетирование затрат на листинги.

Таким образом, на сегодняшний день, для нефтяных компаний программный продукт ERP-класса «ERP Монолит 6.1» вне конкуренции, предлагает большой спектр функциональных возможностей и широкие возможности бюджетирования, что крайне необходимо для перехода к новой модели контроллинга управленческих затрат на предприятии ПАО АНК «Башнефть». Поэтому для повышения эффективности контроллинга управленческих расходов нефтяного предприятия ПАО АНК «Башнефть», и перехода от старого принципа планирования «от достигнутого» к новому- бюджетирование, ориентированного на результат, является необходимым внедрение новой информационно-интегрированной системы ERP-класса «ERP Монолит 6.1». Совершенствование системы контроллинга управленческих затрат ПАО АНК «Башнефть» позволит предприятию оптимизировать издержки, затратобразующие факторы и обеспечить реализацию стратегии устойчивого сбалансированного развития на нефтяном рынке.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция РФ. Принята Всенародным голосованием 12.12.1993 г. с изм. от 21.07.2014г.
2. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ с изм. от 19 июля 2018 г.
3. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг: учебник / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. - 2-е изд. - М. : Омега-Л, 2014г.
4. Аниськович Ю. А., Шипилов Н. Ю. Реализация функций контроллинга в автоматизированных системах ERP // Молодой ученый. - 2016. - №11.1. - С. 1-3.
5. Алексеева А. А., Васильев Ю. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. / А. А. Алексеева. /Электр. учебн.пособие/ Красноярск: СФУ, 2010. — 412 с. [Электронный ресурс]. – URL:<https://www.twirpx.com/file/633775/>(дата обращения: 05.11.2018)
6. Боков С.И. Роль контроллинга в организации управления качеством и техническим контролем. - М.: МАКС Пресс, 2013. - 180 с.
7. Бюджет административных расходов в управлении компанией. [Электронный ресурс]. – URL: http://bud-tech.ru/budget_admin_costs.html/(дата обращения: 10.11.2018)
8. Башнефть демонстрирует «системный» подход к бизнесу [Электронный ресурс]. – URL: <https://iis24.ru/bashneft-viplatit-specdividendi/>(дата обращения: 20.11.2018)
9. Блокчейн в нефтегазовой отрасли России: неизбежен [Электронный ресурс]. – URL: <http://neftianka.ru/blokchejn-v-neftegazovoj-otrasli-rossii-neizbezhen/>(дата обращения: 22.11.2018)
10. Васенев К. Расчёт затрат в контроллинге. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.cfin.ru/ias/>(дата обращения: 18.11.2018)

11. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учеб. пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 376 с.
12. Гусев М.М. Формирование механизма производственного контроллинга на промышленных предприятиях: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.05/ Гусев Максим Михайлович – Краснодар, 2012. – 22 с.
13. Головина Т.А. Экономическая природа и направления реализации контроллинга в системе управления производственными затратами [Электронный ресурс]. – URL: <https://uchebnik.online/ekonomicheskaya-teoriya-knigi/ekonomicheskaya-priroda-napravleniya-49143.html/> (дата обращения: 11.11.2018)
14. Гарнов А.П. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия - М.: Инфра-М, 2018. – 365 с.
15. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ, часть вторая от 26 января 1996 г. N 14-ФЗ,) с изм. от 3 августа 2018 г.
16. Дедюхина М.А. Информационная поддержка контроллинга на основе ERP-систем [Электронный ресурс]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsionnaya-podderzhka-kontrollinga-na-osnove-erp-sistem/> (дата обращения: 01.12.2018)
17. Дайле А. Практика контроллинга. - М.: Финансы и статистика, 2016г.
18. ERP Монолит 6.1 [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.monolit.com/ru/products/monoliterp?PHPSESSID=983a5d855fca1ea81b4cf2760e0759d8/> (дата обращения: 01.12.2018)
19. Зарипов В.М. Содержание понятия «экономически оправданные затраты» // Бухгалтерский учет. 2003. № 6.
20. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу. - М.: Финансы и статистика, 2014г.
21. Корзоватых Ж. М. Особенности управленческого учета на предприятиях нефтегазовой отрасли. / Ж. М. Корзоватых// Вестник университета, 2017. № 2 –с.28-31.[Электронный ресурс].–URL:

- <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatiyah-neftegazovoy-otrasli/>(дата обращения: 01.12.2018)
22. Карминский А.М. Внедрение контроллинга в организации: этапы и типичные ошибки / А.М. Карминский // Элитариум: Центр дистанционного образования. 2014г.
23. Кораблёва А.А. Контроллинг на понятийном уровне: почему мы употребляем те или иные понятия и как определить что такое контроллинг / А.А. Кораблёва // Омский научный вестник. - 2010. - № 2.
24. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский [и др.]. - 2-е изд. - М. : Финансы и статистика, 2015г.
25. Контроллинг как инструмент управления предприятием / ред. Н.Г. Данилочкина. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2016.
26. Контроллинг: учебник / ред. А.М. Карминский, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 2017г.
27. Карминский А. М., Фалько С.Г. Контроллинг промышленного предприятия – М.: ИД Форум, 2017. – 304 с.
28. Круссер Н.Г. Контроллинг как инструмент координации управленческих воздействий при реализации стратегии предприятия (на примере предприятий газовой отрасли) [Электронный ресурс]. – URL: <http://koet.syktso.ru/vestnik/2006/2006-3/5.htm/>(дата обращения: 01.12.2018)
29. Кулешова В. П. Управление затратами в системе контроллинга [Электронный ресурс]. – URL: <http://be5.biz/ekonomika1/r2012/1846.htm/>(дата обращения: 01.12.2018)
30. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Финансы и статистика, 2016г.
31. Маняева В. А. ABC-метод – информационная система стратегического учёта расходов по видам деятельности. / В. А.Маняева // Международный бухгалтерский учёт. № 2. 2011. С. 32-37[Электронный ресурс]. – URL: <https://cyberleninka.ru/>(дата обращения: 01.12.2018)

32. Маткеримова А. М. Роль контроллинга в управлении затратами на предприятии // Молодой ученый. — 2016. — №19. — С. 473-476.
33. Нагуманова Р.В. Контроллинг как современный метод управления субъектами различных сфер деятельности / Р.В. Нагуманова, А.И. Сабирова. — Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2016. — 82 с.
34. Новоселева К. Создание эффективной системы контроллинга в компании [Электронный ресурс]. — URL: http://www.up-pro.ru/library/management_accounting/controlling/sozdanie-kontrollinga.html/ (дата обращения: 01.12.2018)
35. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ, часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ), с изм. от 28 ноября 2018 г.
36. Официальный сайт ФНС РФ год [Электронный ресурс]. — URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/ (дата обращения: 01.11.2018)
37. Одинцова Т. М., Сорокина С. В. Формирование системы контроллинга затрат для обеспечения устойчивого сбалансированного развития предприятия. [Электронный ресурс]. — URL: http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe/ (дата обращения: 01.12.2018)
38. Особенности российских ВИНК. [Электронный ресурс]. — URL: http://www.newchemistry.ru/printletter.php?n_id=2135/ (дата обращения: 01.11.2018)
39. Орлов А.И. Информационные системы управления предприятием в решении задач контроллинга / А.И. Орлов, Е.А. Гуськова // Контроллинг. - 2003. - № 1.
40. Попова Л.В.: Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга. - М.: Дело и Сервис, 2016г.
41. Практическое применение концепции контроллинга как функционального элемента системы управления предприятием [Электронный ресурс]. — URL: <http://bukvi.ru/uipravlenie/nanadgment/prakticheskoe-primenenie-koncepcii->

- kontrollinga-kak-funkcionalnogo-elementa-sistemy-upravleniya-predpriyatiem.html
(дата обращения: 01.11.2018)
42. Практика постановки управленческого учета на российских предприятиях «Инталев». [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.intalev.ru/>(дата обращения: 01.11.2018)
43. Панчина В.А. Перспективы и тенденции развития управленческого учёта в России./ В. А. Панчина // Все для бухгалтера. 2010. № 3. С. 15-16.
44. Россия в цифрах. Статистические ежегодники. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.gks.ru/>(дата обращения: 01.12.2018)
45. Роль и место контроллинга в системе управления предприятием /Смарчкова Л.В., Самойлов В.М. // Центр исследовательской региональной экономики, 2015г.
46. Равилов В. Концепция контроллинга в России [Электронный ресурс]. – URL: <https://good-tips.pro/index.php/business-and-finance/finance-and-accounting/контроллинг-концепция/>(дата обращения: 01.10.2018)
47. Сухобоков А .А . Построение средств контроллинга ERP систем в условиях динамично протекающих бизнес-процессов, характеризующихся большим числом носителей затрат. //Вестник МГТУ им. Н.Э. Баумана. Сер. “Приборостроение”. 2009. № 1.
48. Структура акционерного капитала ПАО АНК «Башнефть» [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.conomy.ru/emitent/bashneft/bane-ak/>(дата обращения: 01.12.2018)
49. Семь самых крупных нефтяных компании России. [Электронный ресурс]. – URL: <http://moneymakerfactory.ru/spravochnik/-neftyanyie-kompanii-rossii/>(дата обращения: 01.10.2018)
50. Сысоева М. С., Меркулова Е. Ю., Турбина Н. М. Экономическая эффективность внедрения управленческого учёта. / М. С. Сысоева. //Социально-экономические явления и процессы. Т.10, № 7, 2015. С. 124-133.
51. Сысоева М. С., Косенкова Ю. Ю., Черемисина Т. Н. К вопросу о значении управления затратами в предпринимательских структурах / М. С. Сысоева

- М. С.// Модернизация экономики и управления: IIМеждунар. Науч.-практ. конференция: сборник науч. Статей / под общ. Ред. В.И.Бережного. 2014. С. 158-160.
- 52.Скляр Е.Н., Зверкович И.О., Хрычикова Т.Д. Теоретические основы формирования системы интегрированного контроллинга на промышленном предприятии./ Е. Н. Скляр // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. № 2. С. 9–15.
- 53.Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия: учебное пособие для вузов. / М. И. Трубочкина. – М.: Инфра-М, 2016. – 218 с.
- 54.ТЭК России 2017 выпуск - июнь 2018.Статистический сборник.// Аналитический центр при Правительстве Российской Федерации. [Электронный ресурс]. – URL: [https:// www.ac.gov.ru/](https://www.ac.gov.ru/)(дата обращения: 21.11.2018)
- 55.Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. N 197-ФЗ (ТК РФ) с изм. от 11 октября 2018 г.
- 56.Финансовая и бухгалтерская отчетность ПАО «Акциянерная нефтяная Компания «Башнефть» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.bashneft.ru/>(дата обращения: 01.12.2018)
- 57.Функциональные возможности системы ERP Монолит [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.tadviser.ru/index.php/> (дата обращения: 01.12.2018)
- 58.Федосеев А., Рочкус Я. Автоматизация управленческого учёта и бюджетирования. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.intalev.ru/>(дата обращения: 01.10.2018)
- 59.Финансовая отчетность ПАО «Газпром». [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/36/607118/gazprom-financial-report-2016-ru.pdf> (дата обращения: 01.09.2018)
- 60.Финансовая отчетность ПАО «Сургутнефтегаз». [Электронный ресурс]. – URL: http://www.surgutneftegas.ru/ru/investors/reports/5_3/(дата обращения: 01.09.2018)

61. Финансовая отчетность ПАО «Роснефть». [Электронный ресурс]. – URL: https://www.rosneft.ru/Investors/statements_and_presentations/Statements/(дата обращения: 01.09.2018)
62. Финансовый менеджмент: учебное пособие / [А. Н. Гаврилова и др.]. – Москва: КноРус, 2011.
63. Функциональные возможности системы ERP Монолит [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.tadviser.ru/index.php/> Продукт:ERP_Монолит(дата обращения: 05.12.2018)
64. Фалько С. Польза Контроллинга для предприятия//Фалько С.// Электронный журнал: Управляем предприятием № 10 (10). [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.consulting1c.ru/>(дата обращения: 01.12.2018)
65. Хруцкий В.Е. Бюджетирование управленческих расходов. Справочник экономиста № 5, 2006г.
66. Чесалин Д.С. Формирование и развитие контроллинга на предприятиях газовой отрасли: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.05/ Чесалин Дмитрий Сергеевич – М., 2012. – 21 с.
67. Чесалин Д.С. Выбор автоматизированной системы управления предприятиями нефтегазового комплекса [Электронный ресурс]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/16-3-vybor-avtomatizirovannoy-sistemy-upravleniya-predpriyatiyami-neftegazovogo-kompleksa/>(дата обращения: 01.09.2018)
68. Чувашлова М.В. Внедрение контроллинга в систему управления предприятием авиационной промышленности [Электронный ресурс]. – URL: <https://monographies.ru/en/book/view?id=206/>(дата обращения: 08.09.2018)

ПЕРЕЧЕНЬ ИЛЛЮСТРАЦИОННО-ГРАФИЧЕСКОГО МАТЕРИАЛА**ПРИЛОЖЕНИЯ**

Приложение А

Таблица А.1 – Удельный вес статей расходов ПАО «Газпром», ПАО «Сургутнефть», ПАО «Роснефть» за период 2015-2016 гг.

Статья	ПАО «Газпром»				ПАО «Сургутнефть»				ПАО «Роснефть»			
	2016 п.		2015 п.		2016 п.		2015 п.		2016 п.		2015 п.	
	млн.руб.	%	млн.руб.	%	млн. руб.	%	млн. руб.	%	млн. руб.	%	млн. руб.	%
Выручка (кроме НДС и акциз)	3 934 488	100	4 334 293	100	992 538	100	978 205	100	3 930 140	100	3 831 095	100
Себестоимость продаж	-2 230263	-56,7	-2 265357	-52,3	-662 748	-66,8	-664 341	-67,9	-2 874 267	-73,1	-2 629 940	-68,6
Валовая прибыль (убыток)	1 704 226	43,3	2 068 936	47,7	329 790	33,2	313 863	32,1	1 055 873	26,9	1 201 155	31,4
Коммерческие расходы	-1 277778	-32,5	-1 168530	-27,0	-94 334	-9,5	-79 717	-8,1	-955 153	-24,3	-1 018 103	-26,6
Управленческие расходы	-93 774	-2,4	-88 466	-2,0		0,0		0,0	-66 239	-1,7	-66 251	-1,7
Прибыль (убыток) от продаж	332 674	8,5	811 940	18,7	235 456	23,7	234 146	23,9	34 481	0,9	116 800	3,0

Таблица А.2 – Элементы затрат ПАО «Газпром», ПАО «Сургутнефть», ПАО «Роснефть» за период 2015-2016 гг.

Статья	Газпром				Сургутнефть				Роснефть			
	2016		2015		2016		2015		2016		2015	
	млн.руб.	%	млнруб.	%	млн.руб.	%	млн.руб.	%	млн.руб.	%	млн.руб.	%
Материальные затраты	1 779 498	49	1 719 735	49	203 447	27	180 507	24	3 257 348	82	3 048 645	80
Расходы на оплату труд	43 474	1	41 552	1	87 660	12	81 611	11	17 631	0	15 666	0
Отчисления на социальные нужды	9 501	0	8 934	0	18 587	2	17 290	2	3 197	0	3 190	0
Амортизация	628 985	17	630 242	18	133 518	18	116 418	16	124 223	3	114 883	3
Расходы, связанные с разведкой и оценкой запасов нефти									27 497	1	17 008	0
Прочие затраты	178 911	5	153 497	4	315 004	42	333 047	45	465 763	12	514 903	14
Итого по элементам	2 640 370	73	2 553 960	73	758 216	100	728 874	98	3 895 659	98	3 714 295	98
Изменение остатков (прирост [-], уменьшение [+]): незавершенного производства, готовой продукции и др	961 445	27	968 340	27	-1 134	0	15 184	2	86 908	2	83 148	2
Итого расходы по обычным видам деятельности	3 601 815	100	3 522 300	100	757 083	100	744 058	100	3 982 567	100	3 797 442	100

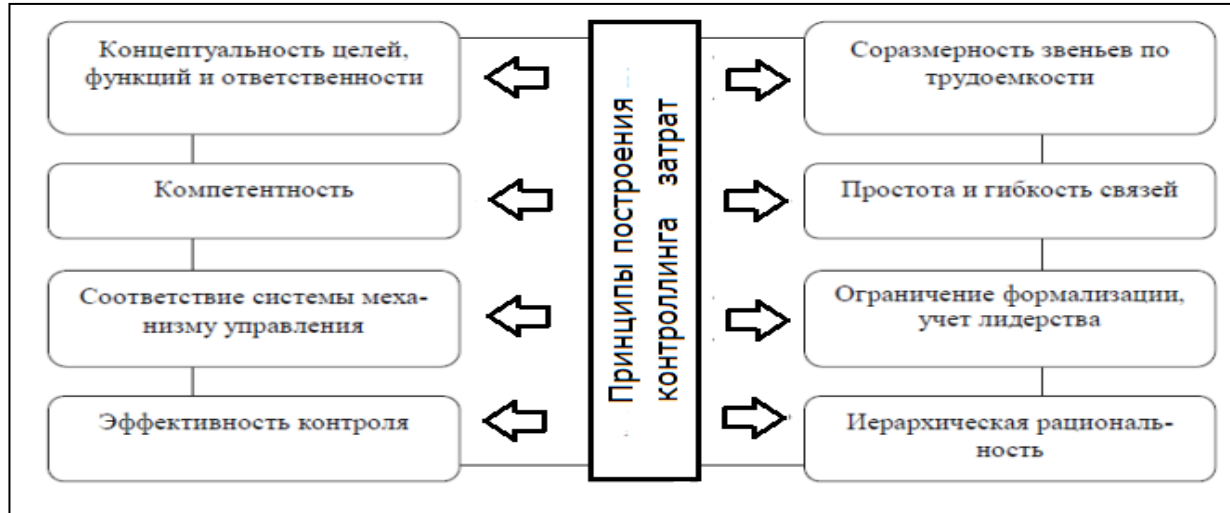


Рисунок Б.1 – Принципы построения системы контроллинга затрат

Эффективность контроллинга управленческих расходов, рассчитывается по формуле(1):

$$\text{Куп.} = \text{Руп} / \text{В}, \text{ где (1)}$$

Куп- коэффициент управленческих расходов;

Руп- управленческие расходы, руб.;

В- выручка (нетто) предприятия от продажи товаров, руб.

Приложение В

Таблица В.1-Отличительные особенности стратегического и оперативного контроллинга

Признаки	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг
Ориентация	Внутренняя среда Внешняя среда	Рентабельность Экономическая эффективность
Уровень управления	Стратегический (долгосрочный)	Тактический и оперативный
Цели	Создание условий для выживания Проведение антикризисных мероприятий Поддержание успешного потенциала	Обеспечение ликвидности и прибыльности
Главные задачи	<ul style="list-style-type: none"> Определение количественных и качественных целей Ответственность за планирование Проработка системы альтернативных стратегий Определение критических точек во внутренней и внешней среде для системы альтернативных стратегий Определение слабых мест организации и управление ими Анализ экономической эффективности 	<ul style="list-style-type: none"> Методическая помощь при разработке бюджета Поиск слабых мест для осуществления тактического управления Определение совокупности подконтрольных показателей в соответствии с текущими целями Сравнение плановых и фактических показателей Определение влияния отклонений на исполнение текущих планов Мотивация

