

На правах рукописи

Алексеева Татьяна Александровна

**УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ НЕФТИ И
НЕФТЕПРОДУКТОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ**

Специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2012

Работа выполнена в федеральном государственном образовательном бюджетном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет Министерства финансов Российской Федерации».

Научный руководитель: **Катанаева Лариса Александровна,**
кандидат экономических наук, доцент,
профессор кафедры «Бухгалтерский учет»
ФГОБУ ВПО ГУМФ

Официальные оппоненты: **Мельник Маргарита Викторовна,**
доктор экономических наук, профессор
кафедры «Аудит и контроль» ФГОБУ ВПО
«Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»
Писаренко Антонина Сергеевна,
кандидат экономических наук, доцент,
профессор кафедры «Бухгалтерский учет»
АНО ВПО Центросоюза Российской
Федерации «Российский университет
кооперации»

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Российский государственный
торгово-экономический университет»**

Защита диссертации состоится «28» июня 2012 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 226.001.01 при ФГОБУ ВПО «Государственный университет Минфина России» по адресу: 101990, г. Москва, Малый Златоустинский пер., д. 7, стр. 1, ауд. 318.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГОБУ ВПО «Государственный университет Минфина России».

Автореферат разослан «28» мая 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук

Е.В. Галова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Оптовая торговля нефтью и нефтепродуктами играет особую роль в экономике страны, так как является одним из главных источников поступлений в доходы бюджета Российской Федерации (около 42%) и выполняет социально-экономическую функцию по обеспечению продвижения товара от производителя до потребителя. Как показывают статистические данные, несмотря на мировой финансовый кризис, темпы роста объемов реализации нефти и нефтепродуктов в стране с 2006 по 2011 год увеличились на 17% и составили 288 млн. тонн. При этом в структуре продаж на внутреннем рынке и на экспорт нефтепродукты занимают примерно равные доли.

В современных условиях активно развивающихся рыночных процессов, сопровождающихся непрерывными изменениями экономической среды и усилением конкуренции, важнейшим условием для повышения эффективности деятельности организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами является сокращение расходов на продажу. Достижение этой цели требует осуществления эффективного внутреннего контроля этих расходов, что приводит к необходимости постоянного совершенствования его учетно-информационного обеспечения.

Управленческий персонал организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами нуждается в оперативной, точной, детализированной информации, позволяющей принимать управленческие решения, ориентированные на своевременное выявление неэффективных расходов и обеспечение мобилизации резервов для их снижения. Однако информация о расходах на продажу, получаемая на основании данных бухгалтерского учета, не позволяет в полной мере удовлетворить требования управленческого персонала многих российских организаций оптовой торговли. Ретроспективный характер учетной информации, отсутствие необходимой глубины аналитики,

неоперативность и ненадежность ряда ее составляющих – все это требует совершенствования подходов при формировании учетно-информационного обеспечения для внутреннего контроля расходов на продажу с учетом организационной и технологической специфики деятельности оптовых организаций, занимающихся продажей нефти и нефтепродуктов.

Исследование показало, что в научной и специальной экономической литературе вопросы учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли практически не освещались, что свидетельствует о недостаточной теоретической и практической разработанности данной проблемы.

Решение обозначенных вопросов представляет несомненный интерес для теории и практики организации как внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в оптовой торговле, так и формирования учетно-информационной базы для эффективного функционирования системы внутреннего контроля.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросам исследования проблем контроля в сфере управления, и, в частности, внутреннего контроля, посвящены труды ряда отечественных экономистов. Значительный вклад в рассмотрение данных проблем внесли: И.А. Белобжецкий, В.В. Бурцев, Б.И. Валуев, М.А. Вахрушина, И.Д. Демина, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, Л.М. Краморовский, О.С. Макоев, М.В. Мельник, В.Я. Овсийчук, М.Ф. Овсийчук, В.И. Подольский, Т.Ю. Серебрякова, В.П. Суйц, Т. М. Садыкова, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

Весьма интересен опыт организации внутреннего контроля в компаниях других государств, описанный в трудах Р. Адамса, К. Друри, Дж. Робертсона, Э.С. Хендриксена, Р. Энтони и др. Однако данный опыт в условиях российской действительности (особенно в период экономического кризиса) применим лишь выборочно. Проблема информационного обеспечения внутреннего контроля

посвящены труды российских ученых С.К. Егоровой, Н.Ф. Колесник, О.А. Коровченко, С.А. Рассказовой-Николаевой, Т.С. Рябовой.

По нашему мнению, имеющаяся научно-методическая база и накопленный научный потенциал не решают проблему учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, поскольку остается значительное множество неисследованных вопросов, касающихся специфики деятельности организаций данной отрасли, остающейся, в основном, закрытой по причине наличия коммерческой тайны.

Недостаточная научная проработанность рассмотренных выше вопросов, их актуальность и практическая значимость обусловили выбор темы и предопределили основные цели и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью научного исследования является теоретическое обоснование и выработка рекомендаций по совершенствованию учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, адекватных современным экономическим условиям хозяйствования и учитывающих специфику деятельности организаций оптовой торговли.

В соответствии с целью исследования в работе были поставлены и решены следующие задачи:

- исследована экономическая сущность расходов на продажу нефти и нефтепродуктов и предложена их группировка для обоснования объектов контроля;
- уточнены и дополнены задачи внутреннего контроля расходов на продажу в организациях оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами с учетом особенностей их функционирования;
- определены концептуальные основы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов и выявлены направления его совершенствования;

- выявлены технологические и организационные особенности деятельности организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами;
- исследованы модели осуществления внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли;
- рассмотрены вопросы организации финансового учета расходов на продажу нефти и нефтепродуктов и обоснованы предложения, направленные на повышение качества учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов;
- раскрыты и обоснованы особенности организации бухгалтерского управленческого учета через систему бюджетирования и внутренней управленческой отчетности как части единой системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу.

Предмет исследования диссертационной работы является совокупность теоретических, методических и практических вопросов учетно-информационного обеспечения и внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли

Объектом исследования выступают организации оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами. В качестве базовых выбраны ООО «Энергоинвест», ООО «Прометорг», ООО «Алтайнафта».

Теоретической и методологической основой исследования выступили научные труды и практические разработки, представленные в отечественной и зарубежной литературе в области внутреннего контроля и его учетно-информационного обеспечения, а также материалы научных и практических конференций.

Диссертационная работа основывается на положениях законодательства Российской Федерации, нормативно-правовых актах Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации и иных министерств и ведомств, документах методического характера, а также стандартах, используемых на международном уровне.

В ходе исследования были использованы принципы комплексного и системного подходов на основе методов научного познания (наблюдения, сравнения, группировки и др.) и экономического анализа.

Информационной базой исследования выступили официальные данные Федеральной службы государственной статистики, Федеральные законы, нормативно-правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, Министерства энергетики Российской Федерации, отечественные публикации в области учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля, материалы конференций и семинаров по исследуемой проблематике, материалы обследования организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами, опросы руководителей и специалистов, осуществляющих функции учета и контроля.

Научная новизна. Научная новизна исследования состоит в научном обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, направленных на повышение эффективности функционирования организации в современных условиях хозяйствования.

Научная новизна исследования подтверждается полученными результатами, выносимыми на защиту:

- предложена классификация расходов на продажу нефти и нефтепродуктов для целей внутреннего контроля, а также номенклатура статей расходов на продажу, что позволяет формировать информацию в разрезе каждой операции и, соответственно, осуществлять целенаправленные контрольные действия на отдельные виды расходов и процесс их формирования (с. 19-28, 110);

- выявлено и раскрыто влияние организационно-технологических особенностей процесса товародвижения на формирование учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу

организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами, что позволяет повысить эффективность организации системы учетно-информационного обеспечения (с. 53-59, 74-75);

- уточнены задачи внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, выделены этапы построения учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу, что позволяет рационально сформировать учетно-информационную базу внутреннего контроля (с. 37-38, 42, 46);

- разработана организационная модель внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, учитывающая специфику деятельности организаций оптовой торговли (с. 90-94);

- разработаны организационные основы построения аналитического учета расходов на продажу (учетная политика; справка к первичным документам; перечень субсчетов и аналитических счетов к счету 44 «Расходы на продажу»), учитывающие специфику деятельности организаций и позволяющие упорядочить информацию о расходах на продажу и тем самым обеспечить детализированный подход к внутреннему контролю всей совокупности данных расходов (с. 96-98, 106-108, 177-180, 193-197);

- предложена методика распределения расходов на продажу по партиям нефти и нефтепродуктов с использованием условно-прямых расходов, позволяющая уменьшить величину списываемых в отчетном периоде расходов и обеспечивающая достоверность представляемой информации (с. 111-115);

- разработаны система бюджетирования и формы внутренней отчетности, используемые для внутреннего контроля расходов на продажу и адаптированные к специфике организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами (с. 128-130, 137-145, 181-192).

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке методических рекомендаций, направленных на совершенствование функционирования учетно-информационного обеспечения

внутреннего контроля расходов на продажу в соответствии с особенностями процесса реализации нефти и нефтепродуктов.

Результаты исследования рекомендованы к использованию в организациях оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами при формировании системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу, а так же в процессе преподавания дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Контроль и ревизия» в высших учебных заведениях.

Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.

Содержание диссертации соответствует п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1. «Бухгалтерский учет»; п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» паспорта специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

Апробация и реализация результатов исследования.

Основные результаты исследования докладывались и обсуждались на заочной IX Международной научно-практической конференции «Современные проблемы гуманитарных и естественных наук» (Москва, 2011г.).

Результаты диссертационной работы в части формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и внутренней управленческой отчетности, перечня субсчетов и аналитических счетов, а также предложенной автором методики распределения расходов на продажу по партиям реализуемых нефти и нефтепродуктов, приняты к использованию в оптовой торговой организации ООО «Энергоинвест», что подтверждается справкой о внедрении.

Публикации результатов исследования.

Основные результаты исследования опубликованы в 6 авторских печатных работах общим объемом 1,77 п.л., в том числе три из них, объемом 0,97 п.л., в изданиях, входящих в перечень научных изданий, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Объём и структура диссертационной работы.

Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы из 156 позиций и 18 приложений. Основной текст изложен на 197 страницах и содержит 30 таблиц и 25 рисунков.

Структура диссертационной работы:

Введение	3
Глава 1. Концептуальные основы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли	12
1.1 Расходы на продажу нефти и нефтепродуктов как объект внутреннего контроля	12
1.2 Цели и задачи внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли	28
1.3 Концепция учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли	40
Глава 2. Система бухгалтерского финансового учета как информационная основа внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов	52
2.1 Влияние организационно-технологических особенностей торгового процесса нефтью и нефтепродуктами на формирование учетно-информационного обеспечения	52
2.2 Использование первичной информации для организации внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов	75
2.3 Совершенствование учетно-информационного обеспечения для целей внутреннего контроля расходов на продажу	94
Глава 3. Организация учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу в среде бухгалтерского управленческого учета	116
3.1 Характеристика информации о расходах на продажу нефти и нефтепродуктов для внутренних пользователей	116
3.2 Формирование системы бюджетирования как основы внутреннего контроля расходов на продажу	124
3.3 Состав и содержание отчетности о расходах на продажу нефти и нефтепродуктов для внутренних пользователей	133
Заключение	147
Список использованной литературы	156
Приложения	170

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Классификация расходов на продажу нефти и нефтепродуктов и номенклатура статей расходов на продажу

В целях организации эффективного внутреннего контроля расходов на продажу, а также рационального формирования системы его учетно-информационного обеспечения осуществляется классификация расходов по определенным признакам. Анализ экономической литературы на предмет выбора основных классификационных признаков расходов на продажу для целей внутреннего контроля позволил разработать следующую классификацию расходов на продажу нефти и нефтепродуктов (рисунок 1).

Отличительной особенностью предлагаемой классификации расходов на продажу является выделение классификационной группы условно-прямых расходов в рамках классификации расходов по способу отнесения на отдельные товарные группы. Выделение данной группы обусловлено спецификой деятельности организаций оптовой торговли – наличием расходов, которые по прямому признаку могут быть отнесены на себестоимость конкретного сегмента рынка, но косвенно распределяться между реализованными партиями нефти или нефтепродуктов данного сегмента. Состав прямых, условно-прямых и косвенных расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли представлен на рисунке 2.

Предложенная классификация расходов на продажу нефти и нефтепродуктов позволяет повысить эффективность организации системы внутреннего контроля и его учетно-информационного обеспечения.

Внутренний контроль расходов на продажу по каждой предложенной классификационной группе осуществляется в разрезе статей. Вопросы группировки расходов на продажу нефти и нефтепродуктов по статьям в организациях оптовой торговли практически не исследовались и в специальной литературе не освещались.



Рис.1. Классификация расходов на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли для целей внутреннего контроля

Источник: разработано автором

Отраслевое регулирование внутреннего контроля указанных расходов в части установления их перечня, также не осуществляется. В организациях оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами данному вопросу не уделяется должного внимания. В целях решения данной проблемы автором была разработана номенклатура статей и субстатей расходов на продажу нефти и нефтепродуктов с учетом специфики деятельности организаций оптовой торговли, которая позволит формировать информацию о расходах на продажу и контролировать их в разрезе каждой операции, осуществляемой организацией (таблица 1).

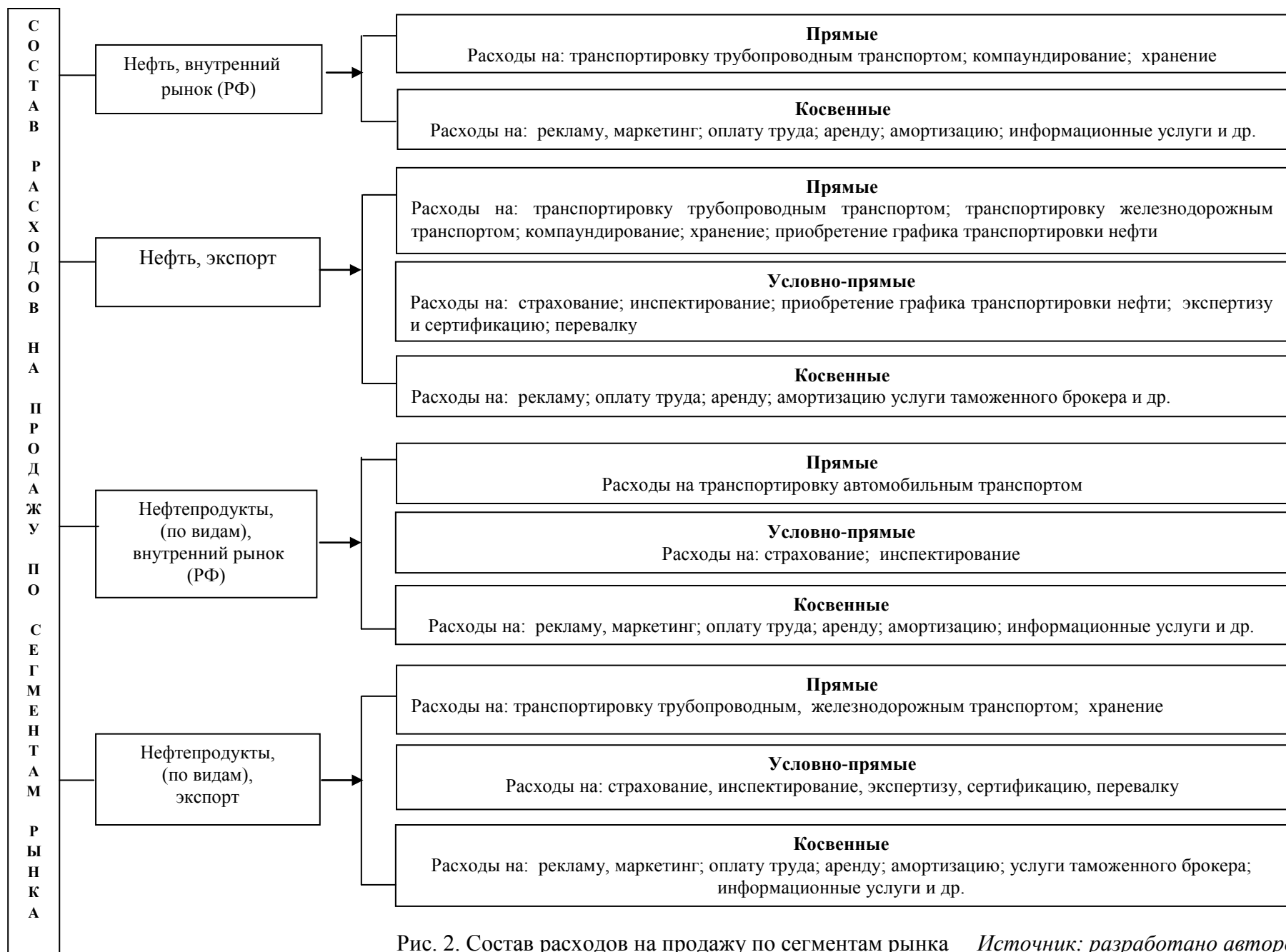


Рис. 2. Состав расходов на продажу по сегментам рынка *Источник: разработано автором*

Номенклатура расходов на продажу нефти и нефтепродуктов организаций
оптовой торговли

№	Типовые статьи	Субстатьи
1.	Транспортные расходы	- транспортировка трубопроводным транспортом - транспортировка ж/д транспортом (ТЭО) - транспортировка морским транспортом - транспортировка автомобильным транспортом
2.	Расходы на оплату труда	- заработная плата - премии - прочие выплаты
3.	Отчисления на социальные нужды	- страховые взносы
4.	Расходы на аренду, содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря	- аренда рекламных конструкций - аренда помещения - аренда автотранспорта
5.	Амортизация основных средств	- амортизация собственного автотранспорта - амортизация рекламных конструкций - амортизация основных средств, используемых для осуществления торговой деятельности
6.	Расходы на ремонт основных средств	- ремонт автотранспорта, используемого для перевозки нефтегрузов - расходы на ремонт рекламных конструкций
7.	Расходы на топливо, газ, электроэнергию	- топливо, используемое для перевозки собственным транспортом нефтегрузов - расходы на электроэнергию
8.	Расходы на хранение	-
9.	Расходы на рекламу и маркетинг	- реклама в СМИ - наружная реклама - расходы на маркетинг
10.	Потери товаров и технологические отходы	- потери в пределах норм естественной убыли при транспортировке - потери в пределах норм естественной убыли при хранении - потери в пределах норм естественной убыли при перевалке
11.	Прочие расходы	- экспертиза - сертификация - инспекция - компаундирование - перевалка, налив - приобретение права доступа к системе магистральных нефтепроводов - страхование - услуги таможенного брокера - агентское или комиссионное вознаграждение - расходы на услуги связи - расходы на информационные, консалтинговые услуги - расходы МПЗ, используемые в торговой деятельности - прочие расходы

Источник: разработано автором

Влияние организационно-технологических особенностей процесса товародвижения на формирование учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу

Формирование учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов строится на основе анализа организационных и технологических особенностей процесса товародвижения, осуществляемого организацией оптовой торговли, а также их влияния на систему внутреннего контроля и его учетно-информационного обеспечения. Доставка нефти и нефтепродуктов указанными организациями характеризуется применением транзитной формы товародвижения; осуществлением большого количества операций; оформлением значительного количества документов; выполнением сторонними организациями (третьими лицами) основной части операций по доставке нефти и нефтепродуктов; попартионной реализацией товара. Эти организационно-технические особенности процесса товародвижения оказывают прямое или косвенное влияние на формирование учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу.

В исследовании автором разработаны типовые схемы реализации нефти и нефтепродуктов и систематизированы сопровождающие их операции (таблица 2). Это позволило определить состав информации о расходах на продажу по схемам товародвижения, необходимой субъектам контроля для принятия обоснованных управленческих решений, а также разработать рекомендации по формированию системы учетно-информационного обеспечения, позволяющей своевременно получать необходимую информацию.

Таблица 2

Информация о расходах на продажу по схемам реализации нефти и нефтепродуктов

№ схемы	Аналитический разрез информации
Схема № 1 - реализация нефти на НПЗ России	1) операции: компаундирование, хранение, транспортировка трубопроводным транспортом; 2) вид товара (сектор сбыта): нефть 3) партии товара: номера партий; 4) направления реализации (канала сбыта) – внутренний рынок (РФ); 5) подразделение, ответственное за осуществление операций, указанных в п.1

Схема № 2 – реализация нефтепродуктов на АЗС	1) операции: страхование, транспортировка автомобильным транспортом, инспекция; 2) вид товара (сектор сбыта): нефтепродукты (по видам); 3) партии товара: номера партий; 4) направления реализации (канала сбыта) – внутренний рынок (РФ); 5) подразделение, ответственное за осуществление операций, указанных в п.1
Схема № 3 – реализация на условиях DDU (Инкотермс 2010)	1) операции: приобретение графика транспортировки, компаундирование, хранение, экспертиза, сертификация, таможенное оформление, транспортировка трубопроводным транспортом; 2) вид товара (сектор сбыта): нефть, нефтепродукты (по видам); 3) партии товара: номера партий; 4) направления реализации (канала сбыта) – экспорт; 5) подразделение, ответственное за осуществление операций, указанных в п.1
Схема № 4 – реализация на условиях DAF (Инкотермс 2010)	1) операции: экспертиза, сертификация, таможенное оформление, страхование, транспортировка железнодорожным транспортом, инспекция; 2) вид товара (сектор сбыта): нефть, нефтепродукты (по видам); 3) партии товара: номера партий; 4) направления реализации (канала сбыта) – экспорт; 5) подразделение, ответственное за осуществление операций, указанных в п.1
Схема № 5 – реализация на условиях FOB (Инкотермс 2010)	1) операции: в случае: компаундирование, хранение, экспертиза, сертификация, таможенное оформление, транспортировка трубопроводным транспортом, перевалка, инспекция; 2) вид товара (сектор сбыта): нефть, нефтепродукты (по видам); 3) партии товара: номера партий; 4) направления реализации (канала сбыта) – экспорт; 5) подразделение, ответственное за осуществление операций, указанных в п.1

Источник: разработано автором

Задачи внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов; этапы построения учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу

Система учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов будет рационально сформированной в том случае, если обеспечит качественное решение поставленных задач внутреннего контроля. Для этого в исследовании были выделены три блока задач, учитывающие специфику деятельности данных организаций (таблица 3).

Указанные задачи внутреннего контроля расходов на продажу ориентированы на оптимизацию действующих схем товародвижения и изыскание механизмов снижения неоправданных расходов организации оптовой торговли.

Задачи внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов

Наименование блока задач	Задачи внутреннего контроля расходов на продажу
Исследование (проверка) учетной информации	- проверка обоснованности регистрации первичной информации в системе бухгалтерского учета; - проверка соответствия первичных документов требованиям законодательства и условиям договоров; - проверка точности ввода информации в систему бухгалтерского учета; - проверка соответствия данных по счетам бухгалтерского учета бухгалтерским регистрам; - проверка адекватности формирования отчетности; - проверка корректности составления бюджетов, смет и др.
Соблюдение внешних и внутренних регламентирующих документов	- оценка исполнения условий договоров работниками организации; - оценка исполнения условий договоров контрагентами; - оценка исполнения должностных инструкций; - оценка соблюдения законодательства РФ, внутренних документов организации.
Оценка экономичности расходования ресурсов и эффективности управленческих решений	- проверка исполнения бюджетов; - проверка целесообразности осуществляемых операций в процессе товародвижения; - оценка целесообразности заключения договоров; - оценка эффективности управленческих решений.

Источник: разработано автором

Автором определены этапы построения учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу с учетом рассмотренного блока задач и специфики деятельности организации оптовой торговли. Данные этапы предусматривают: определение задач внутреннего контроля и на их основе информационных потребностей субъектов контроля; сбор и обработку информации; представление информации и ее интерпретацию (рис. 3).

Последовательное соблюдение каждого этапа позволит сформировать качественную информацию о расходах на продажу нефти и нефтепродуктов и принимать на ее основе обоснованные управленческие решения, способствующие повышению эффективности деятельности организаций оптовой торговли.

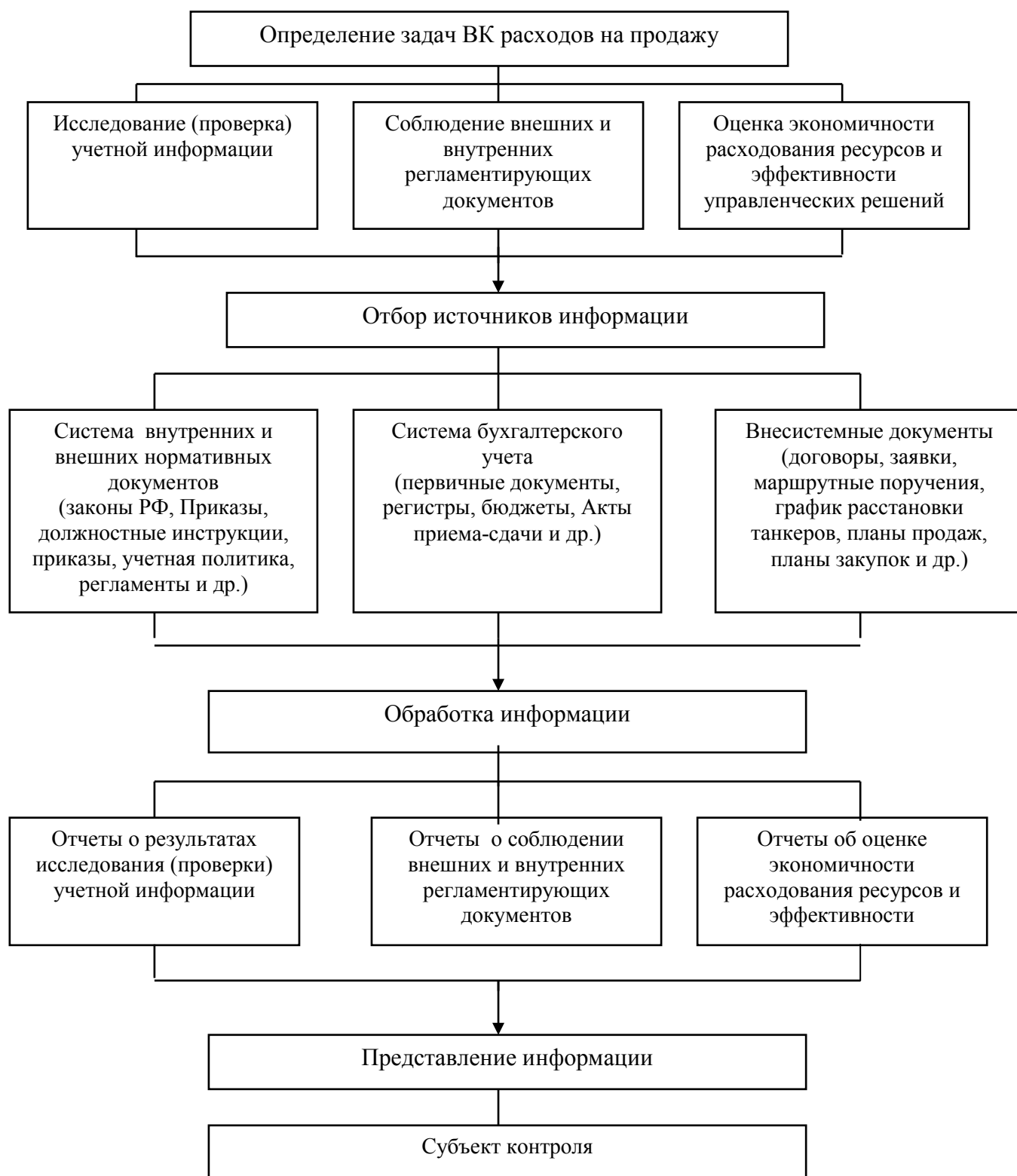


Рис. 3. Учетно-информационное обеспечение внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов

Источник: разработано автором

Организационная модель внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов

Основной целью системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов является формирование информации для предварительного, текущего и последующего контроля. Эффективная организация данной системы основана на четком представлении того, какая информация, кем, как и когда будет использована для решения поставленных задач внутреннего контроля. На основании материалов практической деятельности реально функционирующих организаций оптовой торговли в исследовании разработана общая модель осуществления внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, наглядно демонстрирующая направления использования информации о расходах на продажу.

Данная модель представлена в общем виде и включает в себя следующие этапы: проверка целесообразности заключения договора; проверка составления проекта договора и согласования его с контрагентом; контроль заключения договора; оценка исполнения условий договора; проверка первичных учетных документов; проверка точности ввода информации в систему БФУ; проверка корректности распределения расходов на продажу; проверка исполнения бюджета расходов на продажу и эффективности принятых управленческих решений.

Каждый из представленных этапов решает определенные задачи контроля, использует свои процедуры, методы, источники информации, а также включает объект и субъект контроля, и может быть использована при формировании контрольных процедур в организациях оптовой торговли.

Использование представленной модели на каждом этапе торгового процесса будет способствовать повышению эффективности внутреннего контроля расходов на продажу в оптовых организациях, торгующих нефтью и нефтепродуктами.

Организационные основы построения аналитического учета расходов на продажу нефти и нефтепродуктов

В целях повышения уровня полноты, достоверности и полезности информации о расходах на продажу, полученной на базе бухгалтерского финансового учета, используемой для решения поставленных задач внутреннего контроля, в исследовании обосновываются предложения по совершенствованию организации аналитического учета, направленные на расширение информационных возможностей данной системы. В частности, в целях устранения недостатков и расширения учетно-информационной базы внутреннего контроля расходов на продажу в исследовании предлагается ввести в документооборот организаций оптовой торговли новую форму документа – Справку к первичному документу, которая содержит в себе показатели, позволяющие отражать в учете как прямые, так и условно-прямые расходы в разрезе реализуемых партий нефти и нефтепродуктов. Использование этого документа позволит получить оперативную информацию о величине расходов на продажу каждой партии нефти, нефтепродуктов, а также будет способствовать более корректному распределению данных расходов.

Для удовлетворения растущих информационных запросов субъектов контроля в исследовании предлагается организовать аналитический учет расходов на продажу на базе разработанной номенклатуры с учетом рассмотренных схем товародвижения. Организациям оптовой торговли автором предложено использовать систему субсчетов и аналитических счетов к счету 44 «Расходы на продажу», состоящую из семизначного кода синтетического и аналитического учета, где аналитикой (субсчетом) первого уровня является статья расходов; аналитикой второго уровня – субстатья расходов; аналитикой третьего уровня – канал сбыта (внутренний рынок; экспорт). Кроме того, внутри каждого субсчета предлагается ввести дополнительные аналитические счета - сектор сбыта (нефть и нефтепродукты по видам), код структурного

подразделения, ответственного за осуществление данного расхода и номер партии. Примерный перечень (фрагмент) субсчетов представлен в Таблице 4.

Таблица 4

Перечень субсчетов к счету 44 «Расходы на продажу» (фрагмент)

Номер субсчета	Наименование субсчета
4401011	Расходы на транспортировку трубопроводным транспортом, РФ
4401012	Расходы на транспортировку трубопроводным транспортом, экспорт
4401021	Расходы на транспортировку железнодорожным транспортом, РФ
4411012	Расходы на экспертизу, экспорт
4411022	Расходы на сертификацию, экспорт

Источник: разработано автором

В рамках предложенной аналитики к счету 44 «Расходы на продажу» у организаций оптовой торговли появится реальная возможность формировать отчеты о расходах на продажу по всем направлениям группировки расходов – статьям и субстатьям разработанной номенклатуры, каналу и сектору сбыта, партии нефти и нефтепродуктов, а также структурному подразделению.

Все вышеперечисленные способы организации бухгалтерского финансового учета нашли свое отражение в разработанной автором Учетной политике организации в целях бухгалтерского учета.

Методика распределения расходов на продажу по партиям нефти и нефтепродуктов

На полноту и достоверность учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу влияет выбранная организацией методика их распределения. Изучение применяемых организациями оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами методик распределения позволило выделить следующие их недостатки: участие только транспортных расходов в распределении между реализуемыми товарами и их остатком; некорректное отнесение отдельных видов расходов к косвенным; искажение информации о величине расходов, приходящихся на каждую партию.

В целях обеспечения достоверности информации о фактической величине

расходов на продажу каждой партии нефти и нефтепродуктов, используемой для решения отдельных задач внутреннего контроля, а также в целях минимизации суммы списываемых в отчетном периоде расходов, в работе предложена методика распределения расходов на продажу по партиям реализуемых товаров. На рисунке 4 представлена блок-схема алгоритма распределения расходов на продажу, блоки которого выделяются на основе пошаговых расчетных действий и позволяют наглядно представить процесс распределения расходов на продажу по партиям реализуемых нефти и нефтепродуктов.

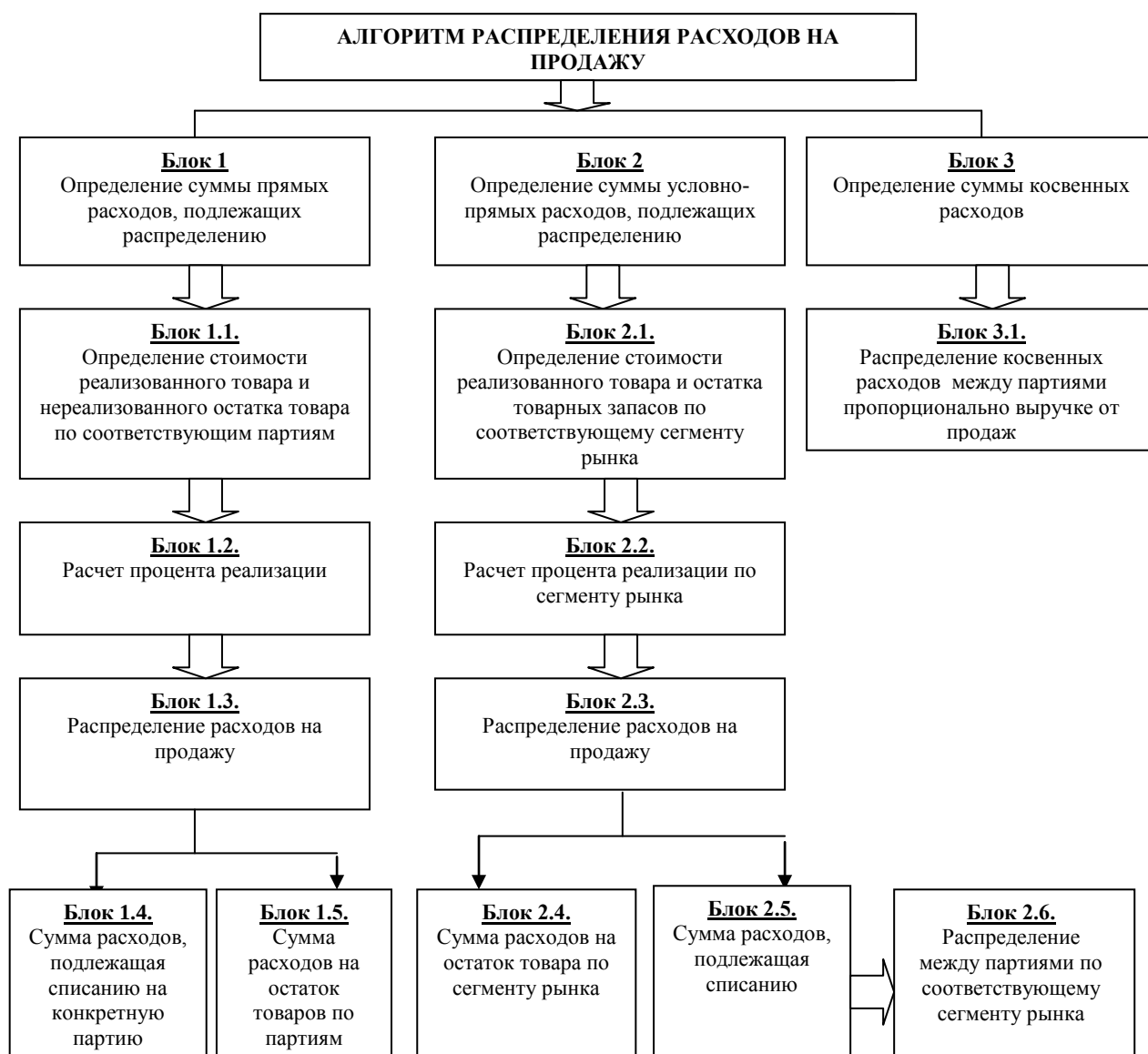


Рис. 4. Алгоритм распределения расходов на продажу

Источник: разработано автором

Согласно данному алгоритму в распределении расходов на остаток товаров участвуют все прямые расходы на продажу, а также условно-прямые расходы, которые распределяются в целом по соответствующему сегменту рынка.

Система бюджетирования и формы внутренней отчетности

Система бюджетирования является основой внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов. С одной стороны, бюджет выступает источником плановой информации, с другой стороны, при осуществлении контроля результатов деятельности структурных подразделений информация (показатели) об исполнении бюджета выступает критерием оценки данной деятельности.

Организация процесса бюджетирования предполагает создание финансовой структуры организации оптовой торговли по центрам ответственности, а также распределение ответственности за показатели бюджетных статей. Основным структурным подразделением, отвечающим за осуществление расходов на продажу, связанных с процессом товародвижения, в организациях оптовой торговли является Отдел продаж. Ввиду того, что через данный отдел проходит большой несистематизированный объем информации (договоры, заявки, маршрутные поручения, первичные документы, проекты бюджетов, отчеты и проч.), не позволяющий осуществлять сотрудниками своевременный и эффективный контроль, в исследовании предложено разделить указанный центр ответственности на несколько и внести соответствующие изменения в организационную структуру. При этом основным критерием разделения данного центра ответственности на несколько являются технологические особенности процесса реализации нефти и нефтепродуктов, а именно – способ доставки данного товара до покупателя (таблица 5).

Это позволит оптимизировать информационные потоки, определить ответственность конкретного центра за конкретную статью расходов,

предоставляет возможность организации бухгалтерского учета в разрезе центров ответственности и на основании данной информации координировать действия подразделений и тем самым повысить эффективность осуществляемого внутреннего контроля.

Таблица 5

Центры ответственности в организации оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами

Код	Наименование центра ответственности	Расходы, контролируемые центром ответственности	№ схемы реализации
004	Отдел организации транспортировки нефти и нефтепродуктов трубопроводным и морским транспортом	Компаундирование, Хранение, приобретение графика транспортировки, транспортировка трубопроводом, перевалка	1, 3, 5
005	Отдел организации транспортировки нефти и нефтепродуктов железнодорожным и автомобильным транспортом	Страхование, ТЭО, инспекция, транспортировка автомобильным транспортом	2, 4
006	Отдел таможенного оформления и сертификации нефтепродуктов	Экспертиза, сертификация, таможенное оформление	3, 4, 5

Источник: разработано автором

С учетом особенностей организационной структуры и специфики торгового процесса нефтью и нефтепродуктами автором предлагается структура бюджета расходов на продажу, состоящая из бюджета коммерческих расходов и бюджет административно-управленческих расходов. Бюджет коммерческих расходов организации оптовой торговли включает в себя плановые показатели следующих структурных подразделений: Отдела организации транспортировки нефти и нефтепродуктов трубопроводным и морским транспортом; Отдела организации транспортировки нефти и нефтепродуктов автомобильным и железнодорожным транспортом; Отдела таможенного оформления и сертификации нефти и нефтепродуктов; Отдела рекламы. Бюджет административно-управленческих расходов включает в себя плановые показатели всех вышеперечисленных подразделений, а также Аппарата управления; Отдела закупок; Планово-экономического отдела; Бухгалтерии.

Указанные бюджеты составляются в разрезах статьи расходов, сектора сбыта (бензин, нефть, керосин и др.), канала сбыта (внутренний рынок, экспорт). Аналитический разрез предложенных форм бюджетов о расходах на продажу позволит повысить их информационную наполняемость, а также поможет осуществлять более эффективный внутренний контроль расходов на продажу нефти и нефтепродуктов.

Необходимость разработки внутренней управленческой отчетности о расходах на продажу нефти и нефтепродуктов в организациях оптовой торговли вызвана потребностью в нестандартных группировках данной информации. Проведенное исследование показало, что не все организации оптовой торговли уделяют достаточно внимания ее разработке. Между тем, внутренняя отчетность о расходах на продажу нефти и нефтепродуктов помогает субъектам контроля своевременно корректировать планы своего структурного подразделения и принимать обоснованные промежуточные решения, а администрация получает возможность контролировать деятельность подразделений и оценивать качество работы возглавляющих ее менеджеров. Учитывая данные потребности в информации о расходах на продажу, автором в исследовании определены общие для всех организаций требования к формированию внутренней отчетности и разработаны формы, учитывающие специфику деятельности организаций оптовой торговли нефтью и нефтепродуктами. Предложенная система внутренней отчетности состоит из двух блоков - отчетов об исполнении бюджета и прочих отчетов (таблица 6).

Таблица 6

Система внутренней отчетности о расходах на продажу

Наименование отчета	Пользователь	Ответственный за составление	Периодичность представления
1 Блок - Отчеты об исполнении бюджета расходов на продажу			
Отчет об исполнении бюджета расходов на продажу	Генеральный директор	Планово-экономический отдел	Ежемесячно и ежеквартально
Отчет об исполнении бюджета расходов на продажу центрами ответственности	Коммерческий директор	Планово-экономический отдел	Ежемесячно и ежеквартально

Отчет о причинах выявленных отклонений	Генеральный , Коммерческий директор	Начальник центра ответственности, Планово-экономический отдел	Ежемесячно и ежеквартально
Отчет об исполнении бюджета коммерческих расходов центром ответственности (в разрезе статей)	Начальник центра ответственности	Планово-экономический отдел	Еженедельно, ежемесячно и ежеквартально
Отчет об исполнении бюджета коммерческих расходов центром ответственности	Начальник центра ответственности	Планово-экономический отдел	Еженедельно, ежемесячно и ежеквартально
Отчет об исполнении бюджета АУР центром ответственности	Начальник центра ответственности	Планово-экономический отдел	Еженедельно, ежемесячно и ежеквартально
2 Блок - Прочие Отчеты			
Отчет о расходах на продажу по каналу и сектору сбыта (в разрезе партий)	Начальник центра ответственности	Планово-экономический отдел	Ежемесячно и ежеквартально
Отчет о распределении расходов на продажу	Главный бухгалтер	Сотрудник бухгалтерии	Ежемесячно

Источник: разработано автором

Предложенная в исследовании система отчетности позволит субъектам контроля осуществлять анализ расходов на продажу по партиям нефти и нефтепродуктов, каналам сбыта и центрам ответственности для целей эффективной организации деятельности структурных подразделений, оценивать вклад каждого подразделения в общие результаты деятельности, анализировать и уточнять плановые показатели, оценивать достоверность учетной информации.

3. ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

1. Представленная в исследовании классификация расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, разработанная с учетом специфичных для данной отрасли расходов (условно-прямых), и предложенная номенклатура статей расходов на продажу позволяют внести ряд предложений в развитие теоретической и нормативной базы внутреннего контроля и его учетно-информационного обеспечения, а также предполагают широкую сферу

практического применения при организации бухгалтерского учета и осуществлении внутреннего контроля указанных расходов.

2. Эффективная система учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов должна обеспечивать качественное решение поставленных задач внутреннего контроля. Уточненные в исследовании задачи внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов могут быть взяты за основу при построении системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, разработке модели осуществления внутреннего контроля, демонстрирующей порядок использования информации о расходах на продажу.

3. Информационной основой для функционирования системы бухгалтерского финансового учета является первичный учетный документ, поскольку на его основе формируется информация, которая передается субъектам контроля расходов на продажу для осуществления отдельных процедур внутреннего контроля. Автором исследования была разработана организационная модель осуществления внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, состоящая из 8 этапов, каждый из которых решает конкретную задачу контроля и включает в себя субъект контроля, объект контроля, метод и процедуры внутреннего контроля, источники информации о расходах на продажу. Данная организационная модель внутреннего контроля учитывает специфику деятельности организаций оптовой торговли, представлена в общем виде и может быть использована при разработке контрольных процедур в организациях оптовой торговли, поскольку разработка самой контрольной процедуры предполагает определение и документальное закрепление взаимосвязи между элементами разработанной модели с той или иной степенью детализации.

4. Совершенствование системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов

предопределяет необходимость совершенствования системы бухгалтерского финансового учета в организациях оптовой торговли. Предложенные теоретические и организационно-методические рекомендации в части отражения расходов на продажу на счетах аналитического учета, разработанных с учетом специфики деятельности организаций оптовой торговли; формирования нового внутреннего документа - Справки, учетной политики и документооборота организации, а также предложенная методика распределения расходов на продажу, основанная на использовании условно-прямых расходов, являются основой формирования достоверной, детализированной и оперативной информации о расходах на продажу нефти и нефтепродуктов. Организованная с учетом предложенных рекомендаций система бухгалтерского финансового учета позволит повысить информационную наполняемость внутренней отчетности о расходах на продажу, формируемой на основе данных этой системы и, соответственно, качество учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля.

5. Организация системы бухгалтерского управленческого учета, являющейся частью единой системы учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля расходов на продажу нефти и нефтепродуктов, основана на выделении в структуре организации центров финансовой ответственности. Построение организационной структуры с учетом предложенных в работе рекомендаций позволит оптимизировать информационные потоки о расходах на продажу, а также сформировать в разрезе данных центров формы бюджетов расходов на продажу нефти и нефтепродуктов и внутренней управленческой отчетности о расходах на продажу. Представленные в работе формы внутренней отчетности позволят максимально удовлетворить информационные потребности субъектов контроля и, тем самым, будут способствовать выработке оптимальных управленческих решений в целях повышения эффективности хозяйствования организаций оптовой торговли.

4. СПИСОК РАБОТ, В КОТОРЫХ ОПУБЛИКОВАНЫ ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

1. Алексеева Т.А. Бухучет при транспортировке нефти нефтепроводами // Российское предпринимательство – М.: 2010, № 10 (2). - 0,33 п.л.*
2. Алексеева Т.А. Внутренняя отчетность о расходах на продажу в организациях оптовой торговли нефтью, нефтепродуктами // Научно-практический журнал «Актуальные проблемы социально-экономического развития России» - М.: 2012, № 1. - 0,3 п.л.*
3. Алексеева Т.А.. Учетно-информационное обеспечение внутреннего контроля расходов на продажу организаций оптовой торговли нефтепродуктами // Вопросы экономики и права – М.: 2012, № 3. - 0,43 п.л.*
4. Алексеева Т.А. Учет расходов на приобретение права доступа к системе магистральных нефтепроводов // Аспирант и соискатель - № 1, 2010 г. - 0,3 п.л.
5. Алексеева Т.А. Группировка расходов на продажу организаций оптовой торговли нефтью, нефтепродуктами в целях их внутреннего контроля // Аспирант и соискатель – М.: 2011, № 5. - 0,3 п.л.
6. Алексеева Т.А. Документальное оформление операций по реализации нефти, нефтепродуктов // Современные проблемы гуманитарных и естественных наук [Текст] : материалы IX международной научно-практической конференции 30-31 декабря 2011 г. / Науч.-инф. издат. Центр «Институт стратегических исследований». – М.: Изд-во «Спецкнига», 2011. - 580 с. - 0,38 п.л.

*Публикации в ведущих рецензируемых журналах, определенных ВАК