

BANK ACCOUNTING: STAGES OF DEVELOPMENT

Stefanovich L.I., Doctor of Economics, Professor of the Department of Banking Economics, Belarusian state University

Annotation. The article presents comprehensive material on the status and development of accounting and reporting in the banking system of the Republic of Belarus for the period 1990 – 2020: the characteristic of accounting and reporting in the banking system for the period of the creation of the National Bank and the prerequisites for their reform; allocated the first legislative acts and program documents on reforming of accounting and reporting; defines the main stages of development of the national system of Bank accounting and reporting and gives their characteristics.

Keywords: banks, banking system of the Republic of Belarus, Bank accounting, accounting chart of accounts, financial reporting, stages of development.

УДК 338.512

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ НЕФТЕПРОДУКТОВ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ СОВМЕСТНОЙ ПЕРЕРАБОТКИ ТРАДИЦИОННОЙ И АЛЬТЕРНАТИВНОЙ НЕФТИ

Панков Д.А., д-р эконом. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»
Гудошников А.В., магистр экономических наук, профессиональный бухгалтер, DiplFR, главный бухгалтер, ОАО «Нафтан»

Аннотация. В статье рассмотрены пути совершенствования аналитического учета и определения фактической себестоимости производимой нефтеперерабатывающими предприятиями готовой продукции в условиях совместной переработки российской нефти сорта Urals и альтернативных сортов нефти из различных государств мира. На основе данных аналитического и оперативного учета разработан механизм расчета эффективности переработки нефти из альтернативных источников.

Ключевые слова: нефть, нефтепереработка, нефтепродукты, углеводородное сырье, экономическая эффективность.

Введение. Президент Беларуси Александр Григорьевич Лукашенко 24 января 2020 года, посещая РУП "Завод газетной бумаги" в Шклове, рассказал о видах на альтернативные поставки нефти в Беларусь, помимо закупок в России. "Вы же видите, что каждый год перед новым годом нам приходится стоять на коленях и вымаливать эти нефтепродукты", - сказал белорусский лидер.

Один из маршрутов альтернативной поставки - через порты на Балтике, и таким образом уже закуплена и поставляется партия норвежской нефти. Еще один балтийский маршрут - из Гданьска по одной из ниток нефтепровода "Дружба", который для этого необходимо будет запустить в реверсном режиме. Третье направление, продолжил Александр Григорьевич, также уже опробовано. В частности, речь идет о поставках через Украину с Черного моря. "И четвертое - это Россия. Мы не отказываемся от этой нефти. Но таким образом произойдет диверсификация поставок, то есть мы не из одной страны, от монополии, будем получать нефть", - заявил Глава государства.

Поэтому, хотим мы этого или нет, мы будем идти этим путем. Нам нельзя зависеть от одной страны, одного предприятия. Это монополизм, и в этом наша проблема", - уверен Глава государства.

По его словам, Беларусь договаривается со всеми участниками мирового рынка: американцами, Саудовской Аравией, Эмиратами. "Блестящие у меня с ними отношения. Говорят, сколько надо, столько нефти поставим. Конечно, это мировая цена. Но качество нефти там лучше", - добавил Президент. [1]

Нефтеперерабатывающие предприятия, являясь неотъемлемой частью цепочки создания стоимости в нефтяном секторе топливно-энергетического комплекса, представляет собой совокупность физико-химических процессов, обеспечивающих получение товарных видов

продуктов для удовлетворения спроса конечных потребителей или продукции для дальнейшей обработки [2, с. 85].

Нефтеперерабатывающее производство определяется как совокупность сложных технологических процессов и соответствующего оборудования, которые ограничены технологической доступностью, сконструированы под конкретные характеристики нефти и имеют определенные объемы выпуска. Производство представляется процессами двух уровней [3, с. 130]:

- 1) первичная переработка (прямая перегонка нефти), применяемая на всех НПЗ безотносительно к их специализации;
- 2) вторичная переработка, включающая процессы, применяемые для выпуска продуктов с высокой добавленной стоимостью, которые фактически определяют конфигурацию нефтеперерабатывающих заводов.

Основная часть. В настоящее время на фьючерсном рынке торгуется более 1/3 совокупных мировых физических объемов нефти. Ведется торговля более чем 160 сортами нефти, среди которых маркерными выступают Brent, West Texas Intermediate (WTI) и Dubai [4].

При этом цены на нефть, устанавливаемые на мировых торговых площадках, носят лишь ориентировочный характер и подвергаются дальнейшим корректировкам на основании реальных условий контрактов и трансграничных поставок. Так, контрактами устанавливаются условия поставки (согласно Incoterms 2010), а также цена (в ее привязке к цене на маркерный сорт), скорректированная на качество конкретной партии [5, с. 20].

Аналогично мировому рынку нефти, механизм ценообразования на мировых рынках нефтепродуктов представляется достаточно развитым, а динамика соотношения спроса и предложения на мировых энергетических рынках обуславливает и динамику цен. В то же время, современная структура рынков нефтепродуктов выстроена так, что цены на них фактически вторичны по отношению к ценам нефти и находятся с ними в тесной взаимосвязи, что свидетельствует о факте переноса на нефтепереработчиков рисков ценовой волатильности на нефтяном рынке [6, с. 125].

Нефтеперерабатывающие предприятия Республики Беларусь, получив дополнительные возможности в виде приобретения альтернативных мировых сортов нефти, обеспечили диверсификацию потоков углеводородного сырья, отработали вопросы логистики, внедрили технологические особенности переработки соответствующих сортов нефти и столкнулись с необходимостью совершенствования порядка определения фактической себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции, определения экономической эффективности в условиях совместной переработки традиционной (российской Urals) и альтернативной нефти различных сортов:

- норвежский сорт нефти Johan Sverdrup;
- нефть Саудовской Аравии **Arab Light**;
- **азербайджанская нефть сорта Azeri Light**;
- **американская нефть сорта Bakken и др.**

Возникла необходимость решения дополнительных задач:

- обеспечение учета каждой партии нефти;
- совершенствование аналитического учета по счетам учета производственных запасов, затрат на производство, готовой продукции и товаров, финансовых результатов;
- совершенствование оперативного учета в структурных подразделениях, связанных с организацией закупок, транспортировки, оприходования, переработки нефти; операций по таможенному оформлению; реализации нефтепродуктов и др.;
- разработка механизма расчета эффективности переработки нефти из альтернативных источников;
- определение конкретной информации касательно работы с альтернативной нефтью с закреплением ответственных лиц за ее формирование и сроков представления.

Нефтепереработка имеет свои особенности, влияющие на организацию учета и планирования, а именно: производство различных нефтепродуктов и сырья для нефтехимии осуществляется на большом числе обособленных, но взаимосвязанных технологических процессов и установок, которые отличаются четко выраженными переделами, каждый из которых можно выделить в плане, учете и калькулировании продукции. Большинство технологических процессов являются комплексными, где за один производственный цикл из общего вида сырья в результате

нераздельного технологического процесса получается одновременно несколько нефтепродуктов (Рисунок 1). Товарные нефтепродукты в основном получают в результате компаундирования (смешения компонентов).



Рисунок 1. – Схема переработки традиционной нефти Urals и реализации продукции НПЗ.

Примечание – Источник: авторская разработка

В соответствии с такой организацией производства, в отечественной нефтепереработке применяется попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Методы распределения затрат и порядок определения себестоимости единицы (тонны) нефтепродуктов определяется «Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях нефтеперерабатывающей промышленности Республики Беларусь» (приказ концерна «Белнефтехим» от 25.05.2001 №240 с изменениями и дополнениями).

К сырью и основным материалам нефтеперерабатывающего производства относятся: нефть, природный газ, газовый конденсат, присадки.

Вспомогательными материалами для осуществления технологического процесса нефтеперерабатывающего производства являются реагенты, растворители и др.

Сырье, основные и вспомогательные материалы поступают железнодорожным, автомобильным и трубопроводным транспортом.

Поступление традиционной нефти сорта Urals по трубопроводу осуществляется на основании акта приема-сдачи нефти (по количеству и качеству), который оформляется между предприятием и организацией по транспортировке нефти. Акт приема-сдачи нефти составляется на всю партию нефти, поступившую от определенного поставщика нефтяного сырья.

На основании акта приема-сдачи нефти поставщиком оформляется товарная накладная по предварительной цене и счет-фактура на корректировку стоимости углеводородного сырья (в случае, когда владельцем нефтяного сырья является резидент Республики Беларусь) либо акт-приема передачи, счет-фактура, иной документ (с указанием окончательной цены), оформляемый поставщиком согласно условиям контракта, принимаемый к учету в отчетном месяце (в случае, когда владельцем нефтяного сырья является нерезидент Республики Беларусь).

Поступление углеводородного сырья посредством передачи в резервуарах оформляется актом приема-передачи в количественном и стоимостном выражении (согласно условиям контракта), товарной накладной по предварительной цене, счет - фактурой на корректировку стоимости углеводородного сырья.

Как отмечено выше, на современном этапе обеспечивается снабжение нефтеперерабатывающих предприятий республики альтернативными сортами нефти с широким использованием железнодорожного транспорта.

Оприходование нефтяного сырья, поступившего по железной дороге, осуществляется на основании железнодорожной накладной, а также товарной накладной, оформленной поставщиком на фактическое количество поступившего сырья. В случае, когда поставщиком сырья является нерезидент Республики Беларусь, поставщиком оформляются документы согласно законодательству страны его местонахождения (акт приема-сдачи нефти и (или) иной документ). Акт приема-сдачи нефти (иной документ) составляется на всю партию нефти, поступившую от поставщика нефтяного сырья за определенный период. В учете предприятия принятое количество нефтяного сырья отражается по весу нетто, который указан в документе поставщика или определен путем проведения соответствующих замеров. В случае расхождения в количестве фактически поступившего сырья от заявленного в сопроводительных документах приемке подлежит фактическое количество сырья (в случае отсутствия претензий поставщика по факту расхождений в количестве).

Фактическое количество сырья определяется при его приемке на основании взвешивания на электронных весах, если иное не предусмотрено условиями договора между предприятием и поставщиком.

Определение стоимости углеводородного сырья (нефти), полученного от резидентов Республики Беларусь за отчетный период, отражается в бухгалтерском учете:

- в белорусских рублях путем пересчета валютных сумм, указанных в первичных учетных документах (товарная накладная, счет-фактура корректировки стоимости поставленного углеводородного сырья с учетом условий договора) по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату осуществления предварительной оплаты в части количества нефти, приходящейся на предварительную оплату;

- в белорусских рублях путем пересчета валютных сумм, указанных в первичных учетных документах (товарная накладная, счет-фактура корректировки стоимости поставленного углеводородного сырья и с учетом условий договоров) по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату осуществления хозяйственной операции (дату перехода рисков (дату акта приема-сдачи нефти)) в части количества нефти, по которой будет осуществляться последующая оплата.

В условиях значительных отличий поступившего углеводородного сырья (по качеству, цене и др.) от сырья, находящегося на остатках, в расчет среднемесячной фактической себестоимости (взвешенной оценки) входит количество и стоимость сырья из остатка и поступления отчетного месяца, фактически взятого в переработку, на основании соответствующего расчета объема и структуры переработки нефти. Соответственно, традиционный и альтернативные сорта нефти целесообразно учитывать в бухгалтерском учете обособленно. В этом случае учетная политика предприятия может быть дополнена конкретизацией того, что при отражении в Отчете о движении сырья и основных материалов углеводородного сырья - нефти, в разрезе видов (подвидов) стоимость данного сырья входит в расчет среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка) в части углеводородного сырья, отпущенного в производство в соответствии с их видом (подвидом).

В связи с тем, что в технологической схеме совместной переработки альтернативной нефти задействованы все основные технологические установки нефтеперерабатывающего завода, кроме деасфальтизации, фенольной очистки, контактной очистки, парка масел и подразделений по производству товаров народного потребления, при организации расчета эффективности переработки определенных видов (сортов) нефти целесообразно исключить затратную часть по данным структурным подразделениям. Затраты битумной установки целесообразно принимать в расчет в случае наличия в отчетном месяце в спецификации по переработке альтернативной нефти битума товарного.

Если в соответствии с условиями договора нефтепереработчик осуществляет экспедирование поставок альтернативной нефти по территории РБ и кроме суммы возмещаемых затрат получает вознаграждение, по мнению авторов, это обстоятельство может быть расценено как своеобразный дополнительный доход при определении эффективности переработки альтернативной нефти.

В бухгалтерском учете на основании отчетов цехов и производств, в соответствии с учетной политикой организации, предусмотрен учет затрат в разрезе технологических установок по переработке нефти. Для определения затрат на переработку альтернативной нефти возможно использовать аналитические данные по счету 20 «Основное производство». При исключении из себестоимости готовой продукции соответствующей части стоимости нефти, взятой в переработку, будет сформирована стоимость процесса переработки (процессинга). В процессе подготовки информации о величине такого процессинга внутренние обороты по движению полуфабрикатов должны быть элиминированы.

Данная величина стоимости процессинга, по мнению авторов, достоверно и точно характеризует величину затрат, которую нефтеперерабатывающее предприятие осуществляет в совокупности для превращения сырья (нефти) в готовую продукцию (нефтепродукты). Делением этой величины на количество переработанной нефти получим затраты на переработку одной тонны нефти. При этом в конкретных сопоставимых условиях затраты на переработку одной тонны нефти в определенном отчетном периоде не будут существенно отличаться как в отношении традиционной нефти, так и в отношении альтернативных ее сортов.

В связи с тем, что альтернативные сорта нефти ввозятся на территорию Республики Беларусь из-за ее пределов, отдельного внимания для построения учетных процессов заслуживают вопросы таможенного оформления.

На практике альтернативная импортная нефть декларируется в соответствии с таможенной процедурой переработки на таможенной территории с оформлением декларации на товары и расчётом количества продуктов переработки, получаемых в результате переработки нефти, помещённой под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, в соответствии с количеством выхода продуктов переработки, определенным в документе об условиях переработки товаров на таможенной территории.

Схема совместной переработки традиционной нефти Urals и альтернативных сортов нефти, реализации продукции НПЗ представлена на Рисунке 2.

Для определения эффективности переработки альтернативной нефти за отчётный период потребуются данные:

- о количестве нефти, помещённой под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;
- о количестве каждого продукта переработки, помещённого под таможенную процедуру реэкспорта;
- о количестве каждого продукта переработки, помещённого под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления;
- о количестве каждого продукта переработки, находящегося под таможенным контролем и не помещённого под таможенную процедуру.

При этом отчётным периодом понимается соответствующий период по дате помещения товаров под таможенную процедуру (дата таможенной декларации на товары).

В бухгалтерском учете авторами предлагается организовать отдельный аналитический учет продуктов переработки и выручки от их реализации в указанном выше разрезе.

Расчет стоимости нефтепродуктов, выработанных из альтернативной нефти, оставшихся нереализованными на конец отчетного периода, в денежном выражении для целей последующего определения эффективности переработки альтернативной нефти предлагается осуществлять в следующем порядке:

- стоимость нефтепродуктов на остатке оценивается по цене реализации нефтепродуктов в отчетном месяце на экспорт;
- в случае отсутствия такой реализации, используется информация по цене возможной реализации на экспорт.

Эффективность переработки нефти альтернативных сортов предлагается определять по формуле:

$$\mathcal{E} = \mathcal{B}_\text{э} + \mathcal{B}_\text{рб} + \mathcal{B}_\text{втзп} - \mathcal{H} - \mathcal{З}_\text{п} - \mathcal{K}_\text{жд} - \mathcal{O}_\text{х},$$

где \mathcal{E} – экономическая эффективность переработки альтернативной нефти; $\mathcal{B}_\text{э}$ – выручка от реализации реэкспортной продукции (без налогов), произведенной из альтернативной нефти; $\mathcal{B}_\text{рб}$ – выручка от реализации нефтепродуктов, помещённых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления (без НДС и акциза), произведенных из альтернативной нефти;

Втэу – вознаграждение за транспортно-экспедиционные услуги по сопровождению альтернативной нефти по территории РБ (без налогов); Н – стоимость нефти (соответствующего сорта) взятой в переработку; Зп – затраты на переработку альтернативной нефти (процессинг без учета стоимости нефти); Кжд – соответствующая часть коммерческих расходов (например, провозная плата по железной дороге в отношении реэкспортной продукции и др.); Ох – соответствующая часть общехозяйственных расходов (определяется в порядке, предусмотренном учетной политикой организации).



Рисунок 2. – Схема совместной переработки традиционной нефти Urals и альтернативных сортов нефти, реализации продукции НПЗ

Примечание – Источник: авторская разработка

Следующим шагом в рамках конкретной организации возможна разработка методики расчета фактической себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции на предприятиях нефтехимической и нефтеперерабатывающей отраслей экономики с внедрением механизмов расчета процессинга (затрат на переработку без учета стоимости нефти) с отражением на счетах бухгалтерского учета.

Заключение. Диверсификация перерабатываемых сортов нефти, реализованная на практике, позволила отработать технологические, логистические, финансовые, экономические и учетные вопросы по работе с альтернативной нефтью. Дополнение учетной политики потребовалось для обеспечения необходимой детализации в аналитическом учете для получения информации об остатках и движении нефти в разрезе сортов и, при необходимости, в разрезе партий сырья, в том числе помещенной под таможенную процедуру переработки на таможенной территории; для получения информации о количестве каждого продукта переработки, помещенного под таможенную процедуру реэкспорта, помещенного под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, находящегося под таможенным контролем и не помещенного под таможенную процедуру.

Для внедрения предложений авторов в конкретной организации необходимо закрепить ответственных лиц за формирование расчетов, документов и сроков их представления.

Предложенный механизм расчета эффективности переработки нефти альтернативных сортов, позволяет производить расчет в отношении каждого сорта нефти в условиях совместной переработки в отчетном периоде (месяце) традиционного сорта Urals и

альтернативных сортов в различных комбинациях. Кроме того, формирование описанных аналитических данных дает дополнительные возможности для проведения качественного экономического анализа и планирования в нефтепереработке.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Рабочая поездка в Шклов // Сайт Президента Республики Беларусь [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://president.gov.by/ru/news_ru/view/rabochaja-poezdka-v-shklov-22931/. – Дата доступа: 15.05.2020.
2. Литвинюк, И.И. Экономические предпосылки развития нефтеперерабатывающей промышленности мира / И.И.Литвинюк // Евразийский юридический журнал. - 2016. - № 2 (93). - С. 84-87.
3. Литвинюк, И.И. Современное состояние и перспективы развития европейских рынков нефтепродуктов: дис. ... канд. экон. наук. – Москва (МГИМО), 2017. – 195 с.
4. Кризис, который уже был: когда восстановятся цены на нефть / Сухаревская А., Ткачев И., Макаров О. // Информационное агентство «РБК» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rbc.ru/business/05/02/2015/54d120349a79471dce173fca>. – Дата доступа: 15.01.2020.
5. Лаверов, Н.П. Основные международные площадки торговли нефтью: влияние спекулятивных факторов на уровень и динамику цен / Н.П. Лаверов, В.И. Салыгин, С.К. Васильев // М.: МИЭП МГИМО(У) МИД России, 2012. – 35 с.
6. Биржевое дело: учебник / Г.Я. Резго, И.А. Кетова; под ред. Г.Я. Резго. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М. 2010. – 288 с.

PROCEDURE IMPROVEMENT FOR DETERMINING THE ACTUAL COST OF OIL PRODUCTS AND THE ECONOMIC EFFICIENCY OF INTEGRATED PROCESSING OF TRADITIONAL AND ALTERNATIVE OIL

Pankou D.A., Doctor of Economics, Professor, BSEU, Minsk, Republic of Belarus

Hudoshnikau A.V., Master of Economic Sciences, Professional Accountant, DiplFR, Chief accountant, OJSC «Naftan»

***Annotation.** The article examines ways to improve analytical accounting and determining the actual cost of finished goods produced by refineries in the context of integrated processing of Russian Urals oil and alternative oil grades from various countries of the world. Based on analytical and current accounting data a mechanism has been developed to calculate the efficiency of oil production from alternative sources.*

***Key words:** oil, oil refining, oil products, raw hydrocarbons, economic efficiency.*

УДК 657.1

СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ ФИНАНСОВОМУ УЧЕТУ: КРИТИЧЕСКИЙ ОБЗОР

Головач О.В., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «БГЭУ»

Бондаренко О.А., аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «БГЭУ»

***Аннотация.** В статье проведен критический обзор содержания и структуры учебной литературы по бухгалтерскому (бухгалтерскому финансовому) учету Республики Беларусь и Российской Федерации, определены существующие проблемные вопросы и даны рекомендации по их решению.*

***Ключевые слова:** бухгалтерский учет, бухгалтерский финансовый учет, учебная программа, содержание учебной литературы, автоматизация, аналитический учет, предпринимательство, формы ведения бизнеса.*

Введение. Бухгалтерский учет на протяжении последних десятилетий все чаще интерпретируется учеными как своеобразная модель бизнеса, особенно в рамках развития теорий бухгалтерского моделирования и бухгалтерского прогнозирования [6, 9, 10, 12]. В современных условиях бизнес не будет успешным без эффективной системы бухгалтерского учета. Система бухгалтерского учета и отчетности должна отвечать современным реалиям развития мировой экономики и национальной экономики Республики Беларусь и учитывать глобальные тенденции цифровизации всех сфер человеческой деятельности и повсеместного применения цифровых технологий и средств компьютеризации.