

Воропаева И.И., Курманова А.Х.

Оренбургский государственный университет

E-mail: aleka_k@mail.ru, inessa070290@mail.ru

СИСТЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ ДЛЯ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТЬЮ УСЛУГ В ЭНЕРГЕТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье рассмотрены особенности организации учета затрат по передаче потребителям электрической энергии. На примере государственной сетевой компании выявлены проблемы в информационном обеспечении управления себестоимостью оказываемых услуг, разработаны направления совершенствования учетной системы. Предложен однокруговой вариант отражения затрат с использованием специальных счетов управленческого учета, обеспечивающий сбор информации по требуемым для управления аналитическим признакам.

Ключевые слова: себестоимость, учет затрат, управленческий учет, аналитический учет.

Успешное функционирование хозяйствующих субъектов напрямую зависит от целесообразности производимых затрат, формирующих себестоимость продукции. Точное исчисление себестоимости – одна из предпосылок принятия обоснованных управленческих решений по организации производства и оптимизации прибыли. Контроль затрат и формирование себестоимости остается важнейшим аспектом управленческого учета и информационного обеспечения управления.

Термин «себестоимость» до настоящего момента не имеет однозначного толкования и остается дискуссионным. Рассмотрев различные точки зрения авторов по вопросам экономической сущности себестоимости (табл. 1), можно сделать вывод о том, под себестоимостью услуги следует понимать совокупность затрат, осуществленных организацией и связанных с оказанием данной услуги.

Состояние системы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг исследовано на примере государственного унитарного предприятия «Оренбургкоммунэлектросеть» (ГУП «ОКЭС»), основными видами деятельности которого являются эксплуатация электрических сетей и производство общестроительных работ по прокладке линий электропередач. Так как государственные унитарные предприятия занимают особое место в ряду коммерческих организаций, то для более глубокого понимания категории себестоимости услуг, оказываемых такими предприятиями, были выделены следующие их особенности:

- а) собственник имущества предприятия – государство;
- б) имущество является неделимым;
- в) вправе иметь гражданские права и исполнять обязанности, только необходимые для

осуществления целей и задач, предусмотренных Уставом;

г) размер уставного фонда не менее, чем 5000 МРОТ должен быть сформирован в течение трех месяцев;

д) ответственность по обязательствам является самостоятельной (исключение – банкротство по вине учредителя);

е) не могут быть членами кредитных организаций;

ж) не наделены правом самостоятельно создавать в качестве юридического лица другое ГУП.

Ведение бухгалтерского учета в ГУП «ОКЭС» осуществляется на основе утвержденного регламента документооборота посредством автоматизированной системы учета в программе «1С: Предприятие 7.7». В ГУП «ОКЭС» разработана система управленческого учета с элементами бюджетного планирования, налоговый учет осуществляется отделом по начисле-

Таблица 1. Взгляды ученых-экономистов на понятие «себестоимость»

Определение себестоимости	Ученые-экономисты
Стоимость использованных в процессе производства ресурсов	П.С. Безруких, А.Д. Шеремет
Индивидуальные издержки функционирующего предпринимателя	А.М. Фабричнов
Денежная форма части стоимости, образуемая из затрат потребленных средств и предметов труда и заработной платы	А.Ш. Маргулис
Часть стоимости товара	Е.С. Русак, В.А. Хрипач
Выражают себестоимость через другие категории: затраты, издержки и расходы	В.Д. Врублевский, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич

нию и уплате налогов, бухгалтерской службой предприятия на основании данных первичных учетных документов бухгалтерского учета и аналитических регистров налогового учета.

Анализ деятельности ГУП «ОКЭС» показал, что предприятие является финансово устойчивым, стабильно и успешно развивается. В структуре себестоимости услуг в части передачи электроэнергии весомую долю занимают расходы на оплату труда, на покупку электроэнергии и оплату услуг межсетевых компаний. В ходе изучения характера деятельности ГУП «ОКЭС» было выявлено, что процесс передачи электрической энергии имеет специфические особенности, влияющие на формирование издержек производства, построение их управленческого учета и калькулирование себестоимости услуг. В частности:

- жесткая и непрерывная связь производства и потребления энергии обуславливает отсутствие коммерческих расходов;
- отсутствие незавершенного производства и запасов готовой продукции позволяет все издержки производства за отчетный период относить полностью на произведенную и отпущенную в этом периоде энергию. Это обуславливает применение попроцессного метода калькуляционного учета;
- необходимость трансформации энергии с низкого на высокое напряжение и наоборот вызывает потери электроэнергии;
- определяется себестоимость всего объема переданной потребителям электроэнергии, поэтому себестоимость калькуляционных единиц по сетям не исчисляется [1].

Для учета прямых затрат и контроля за исполнением утвержденной сметы затрат в ГУП «ОКЭС» используется счет 20 «Основное производство», на котором исчисляется фактическая себестоимость услуг по передаче электроэнергии. Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется в разрезе следующих субсчетов (табл. 2).

К счету 20.1 «Затраты на услуги по передаче электроэнергии» открыты аналитические счета второго уровня:

- 20.1.1 «Затраты по покупной электроэнергии»;
- 20.1.2 «Затраты по эксплуатации сетей»;
- 20.1.3 «Затраты по текущему ремонту сетей»;

- 20.1.4 «Затраты по капитальному ремонту сетей»;
- 20.1.5 «Затраты по аварийно-восстановительным работам (ОДС)»;
- 20.1.7 «Затраты по услугам смежных сетей»;
- 20.1.8 «Затраты цеха по ремонту оборудования»;
- 20.1.9 «Затраты по лаборатории высоковольтных испытаний и измерений»;
- 20.1.11 «Затраты службы релейной защиты».

Косвенные расходы аккумулируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в разрезе следующих субсчетов:

- 26.1 «Общехозяйственные расходы АУП»
- 26.2 «Прочие общехозяйственные расходы»
- 26.3 «Расходы по службе сбыта».

В соответствии с учетной политикой ГУП «ОКЭС» калькулирование осуществляется по полной фактической себестоимости, поэтому данные расходы распределяются между видами деятельности (работ и услуг).

Управленческий учет затрат в ГУП «ОКЭС» ведется по экономическим элементам с применением следующих счетов:

- 31 «Материальные затраты»;
- 32 «Затраты на оплату труда»;
- 33 «Отчисления на социальные нужды»;
- 34 «Амортизация»;

Таблица 2. Счета аналитического учета к счету 20 «Основное производство» в ГУП «ОКЭС»

Шифр субсчета	Наименование субсчета
20.1	Затраты на услуги по передаче электроэнергии
20.2	Затраты по прочим работам
20.3	Затраты по бытовым услугам
20.4	Затраты по капитальному строительству, выполненному хоз. способом
20.5	Расходы от сдачи в аренду электрических сетей
20.6.	Затраты по оформлению правовой регистрации газопровода
20.7	Затраты по осуществлению строительного контроля
20.8	Затраты по технологическому присоединению принимающих устройств заявителя до 15 кв.
20.9	Затраты по технологическому присоединению принимающих устройств заявителя свыше 15 кв.
20.10	Расходы от сдачи в аренду газопроводов

- 35 «Прочие расходы»;
- 36 «Расходы по элементам расходов».

С целью обобщения данных о произведенных затратах в ГУП «ОКЭС» на базе программы «1С: Предприятие 7.7» формируются отчеты в виде анализа счетов затрат и оборотно-сальдовых ведомостей. Помимо этого планово-экономическим отделом формируется отчет о выполнении общей сметы затрат, предоставляемый руководителю ГУП «ОКЭС».

В ходе исследования особенностей учета затрат и формирования себестоимости услуг ГУП «ОКЭС» в части передачи электроэнергии были выявлены следующие проблемы:

- применяемая схема учета затрат с использованием счетов управленческого учета основана на дублировании данных о затратах в системе бухгалтерских счетов, что повышает риск возникновения ошибок в учете;
- трудоемкость отражения учетных данных затрудняет наглядное представление информации во внутренних отчетах;
- сложность и трудоёмкость всего процесса планирования при значительном количестве имеющихся подразделений;
- используемые формы бюджетов и отчетов об их исполнении не отражают всех особенностей деятельности организации и тем самым не позволяют эффективно осуществлять финансовое планирование.

Используемая в ГУП «ОКЭС» схема учета затрат не позволяет максимально эффективно сформировать информацию управленческого характера, так как в отчете по затратам данные отражаются в разрезе элементов без особой детализации. Построение системы счетов производственного учета на отечественных предприятиях может опираться на монистический либо дуалистический подходы [3], в связи с этим в учете ГУП «ОКЭС» предлагает-

ся ввести однокруговой вариант отражения данных (рис. 1).

В целях организации аналитического управленческого учета затрат в соответствии с организационно-производственной структурой ГУП «ОКЭС» выделены места возникновения затрат [2]:

- производственно-техническая служба (ПТС) – организует работы по внедрению новой техники и технологий, занимается подготовкой и переподготовкой работников;
- служба высоковольтных испытаний и измерений – осуществляет измерение тока и потерь холостого хода силовых трансформаторов, сопротивления изоляции и коэффициента абсорбции и ряд других важных показателей;
- служба релейной защиты и автоматики (РЗА) – выполняет функции по централизованному управлению системами и устройствами РЗА межсистемных, системообразующих линий электропередач (ЛЭП), шин, трансформаторов и автотрансформаторов связи, отключению поврежденных ЛЭП и локализацию нарушений нормального режима в целях предотвращения их развития в общесистемные аварии;
- служба механизации и транспорта (СМиТ) – ведает содержанием и использованием парка автомобильной и специальной техники (вышки, автокраны, бурильно-крановые установки);
- собственная служба сбыта, в задачи которой входит отпуск электроэнергии заказчикам, обследование узлов учета;
- отдел материально-технического снабжения (МТО) – занимается техническим оснащением компании современным электрическим оборудованием;
- отдел капитального строительства – организует строительство и реконструкцию производственных мощностей предприятия;



Рисунок 1. Рекомендуемая схема учета затрат в ГУП «ОКЭС»

– цеха по изготовлению железобетонных приставок и ремонту трансформаторов (рис. 2).

Для отражения информации в управленческом учете в разрезе экономических элементов и выделенных мест возникновения затрат ГУП «ОКЭС» рекомендуем введение следующих аналитических счетов (табл. 3).

Порядок отражения хозяйственных операций в учете с использованием рекомендуемых счетов аналитического учета затрат в ГУП «ОКЭС» рассмотрим на следующем примере.

Пример. На основании акта о приемке выполненных работ №25 от 18 февраля 2011 г. была осуществлена установка концевой заделки. В связи с этим были израсходованы следующие материалы:

– муфта концевая по цене 1558,47 рублей;
– наконечник – 3 штуки по цене 37,5 рублей;

При оказании услуги был задействован автомобиль УАЗ-3303, расход топлива которого составил 0,1 литров по цене 17,2 рублей за литр. Водителю данного автомобиля за 1 м/ч работы было начислено 587,47 рублей. Расценка за единицу выполненной мастером работы составляет 1107,99 рублей. Фактически рабочий установил 1 концевую заделку.

Порядок отражения операций связанных с оказанием данной услуги в системе бухгалтерских счетов ГУП «ОКЭС» представлен в табл. 4.

Рекомендуемый порядок отражения затрат в системе бухгалтерских счетов сократит трудоемкость работ по оформлению учетных бухгалтерских записей за счет многократных переносов

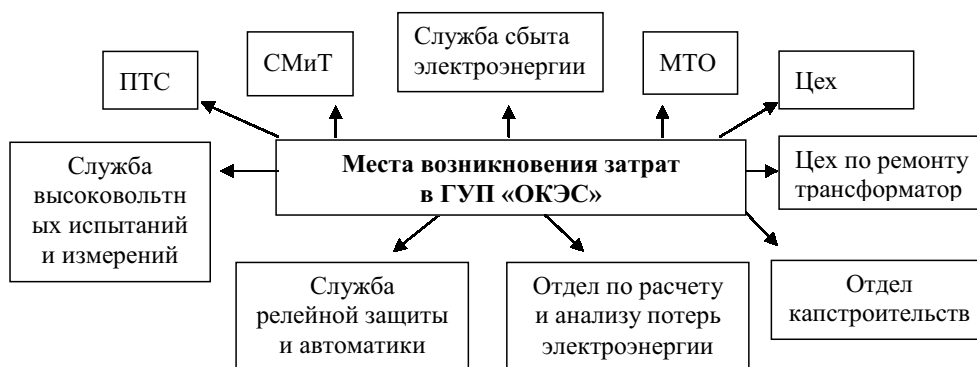


Рисунок 2. Места возникновения затрат в ГУП «ОКЭС»

Таблица 3. Рекомендуемые счета аналитического учета в разрезе элементов затрат на оказание услуг по передаче электроэнергии ГУП «ОКЭС» (фрагмент)

Шифр и наименование синтетического счета	Шифр и наименование аналитического счета	
	Первого порядка	Второго порядка
31 «Материальные затраты»	31.1 «Материальные затраты на услуги по передаче электроэнергии»	31.1.1 «ПТС»; 31.1.2 «Службы высоковольтных испытаний и измерений»; 31.1.3 «Служба РЗА»; 31.1.4 «СМиТ»; 31.1.5 «МТО»; 31.1.6 «Отдел капстроительства»; 31.1.7 «Производственные цеха»: 31.1.7.1 «Цех ЖБИ» 31.1.7.2 «Цех по ремонту трансформаторов».
32 «Затраты на оплату труда»	32.1 «Затраты на оплату труда по услугам передачи электроэнергии»	32.1.1 «ПТС»; 32.1.2 «Службы высоковольтных испытаний и измерений»; 32.1.3 «Служба РЗА»; 32.1.4 «СМиТ»; 32.1.5 «Служба сбыта» 32.1.6 «МТО» и т.д.
и т.д.		

сов сумм с одних счетов на другие, позволит оперативно контролировать затраты в местах их возникновения, предоставит возможность отслеживать расходы по элементам с момента их возникновения, а не в конце отчетного периода.

Предложенная схема учета затрат может быть реализована на базе программы «1С: Предприятие 7.7», что обеспечит формирование наглядного и детализированного по аналитическим признакам формата отчета о затратах по счету 20.1 «Затраты по передаче электроэнергии».

Для обеспечения эффективного финансового планирования в отчете о передаче и распределении электроэнергии по ГУП «ОКЭС»,

по нашему мнению, следует дополнить показатель «потери электроэнергии» такими показателями как «технические потери» и «коммерческие потери» электроэнергии. Расчет таких потерь производится в соответствии с Методикой расчета нормативных (технических) потерь электроэнергии в электрических сетях №21, утвержденной приказом Минпромэнерго России от 3 февраля 2005 г.

Дополненный отчет о передаче и распределению энергии по ГУП «ОКЭС», представлен в табл. 5.

Потери электроэнергии по ГУП «ОКЭС» происходят преимущественно по техническим

Таблица 4. Бухгалтерские записи по учету затрат на оказание услуг по передаче электроэнергии в ГУП «ОКЭС»

Содержание хозяйственной операции	Применяемый вариант		Сумма, р.	Предлагаемый вариант		Сумма, р.
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит	
1. Отражена стоимость израсходованных материалов	20.1.3	10.1	1670,97	31.1.6	10.1	1670,97
2. Отражены затраты топлива	20.1.3	10.3	1,72	31.1.4	10.3	1,72
3. Начислена заработная плата водителю	20.1.3	70	587,47	32.1.4	70	587,47
4. Начислено мастеру за выполненную работу	20.1.3	70	1107,99	32.1.6	70	1107,99
5. Списаны затраты на оказание услуг по передаче электроэнергии в конце месяца	20.1	20.1.3	3368,15 (на себестоимость)	36.1	31,32	3368,15 (на общую сумму затрат)
6. Списана стоимость израсходованных материалов на счет управленческого учета	31.1	20.1	1672,69	20.1	36.1	3368,15 (списаны затраты на оказание услуг с 30-х счетов)
7. Списаны расходы по оплате труда работников на счет управленческого учета	32.1	20.1	1695,46	–	–	–
8. Списаны затраты на оказание услуг по передаче электроэнергии в конце месяца	36.1	31.1, 32.1	3368,15	–	–	–

Таблица 5. Отчет о передаче и распределении энергии по ГУП «ОКЭС»

Наименование показателя	Свод			Головное		
	План	Факт	Откл.	План	Факт	Откл.
1. Покупная электроэнергия, тыс. кВтч.	1020977	1012545	-8432	397362	393321,0	-4041
2. Потери электроэнергии, тыс. кВтч ($\Delta W_{\text{Отч.}}$)	155028,6	125981	-29048	56915,6	42976	-13940
– коммерческие ($\Delta W_{\text{К}}$)	37609,4	30472,5	-7136,9	13695,7	10220,6	-3475,1
– технические ($\Delta W_{\text{Т}}$)	112828,2	91417,4	-21410,8	41086,9	30661,9	-10425
3. Потери по покупной электроэнергии, тыс. руб.	136541,5	123817,8	-12724	50128,4	42253,7	-7874,7
4. Полезный отпуск электроэнергии, тыс. кВтч.	865948,4	886564,0	20615,6	340446,4	350345,0	9898,6
– собственные нужды ($\Delta W_{\text{СН}}$)	4591	4091,1	-499,9	2133	2093,5	-39,5

Таблица 6. Время работы пользователей программы

Вид работ	До автоматизации, мин. (Ф)	Экономия времени, мин. ()	Повышение производительности труда, в разах
Ввод информации	40	20	2
Проведение расчетов	5	4	1
Подготовка и печать отчетов	30	15	2
Анализ и выборка данных	44	10	4
Итого	119	49	9

причинам, на что следует обратить внимание управленческому персоналу. Строительство новых линий электропередач и повышение пропускной способности существующих могут быть рассмотрены как альтернативные варианты при обосновании управленческих решений [4].

В целях снижения сложности и трудоемкости процесса планирования возможно внедрение специализированной программы по бюджетированию. Средняя цена внедрения автоматизированной системы бюджетирования в зависимости от версии программного продукта варьирует от 18–100 тысяч рублей. По результатам опроса сотрудников планово-экономического отдела (ПЭО) ГУП «ОКЭС» были определены средние объемы времени, затрачиваемые персоналом на решение своих задач в данный момент и в перспективе, после автоматизации работы. Результаты опроса представлены в таблице 6.

Расходы на содержание персонала, исходя из условия, что средний оклад сотрудника ПЭО

составляют 22975 рублей, а затраты, связанные с приобретением и установкой программы составляют 85000 рублей. Тогда экономия, связанная с повышением производительности труда пользователя будет равна 206775 рублей ($P = 22975 \times 9$), а ожидаемый экономический эффект: 121775 рублей ($\Delta = 206775 - 85000$). Соответственно потратив 85000 рублей на установку программы по бюджетированию, предприятие получит экономию за год в размере 121775 рублей на одного сотрудника планово-экономического отдела.

Совершенствование системы учета затрат в ГУП «ОКЭС» в рамках отмеченных направлений позволит формировать информацию необходимую для управления себестоимостью услуг по передаче электроэнергии. Реализация рассмотренных мероприятий будет способствовать построению эффективной системы внутрипроизводственного учета и планирования, укреплению положения и развитию предприятия на современном рынке электроэнергетики.

30.10.2012

Список литературы:

1. «Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости электрической и тепловой энергии в энергосистемах и на электростанциях, затрат на передачу и распределение энергии в электрических и тепловых сетях» от 29 апреля 1971 г. №26-6/4
2. Дусаева, Е. М. Бухгалтерский управленческий учет: теория и практические задания: учеб. пособие / Е. М. Дусаева, А. Х. Курманова. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 288 с.
3. Курманова, А. Х. Варианты организации производственного учета // Вестник ОГУ. – 2011. – № 13. – С. 286–293.
4. Вариводов, В. Н. Технологические аспекты снижения потерь в основном оборудовании электрических сетей // Вести в электроэнергетике. – 2010. – № 1. – С. 11–16.

Сведения об авторах:

Курманова Алия Хамитовна, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент
e-mail: aleka_k@mail.ru

Воропаева Инесса Игоревна, выпускник кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, e-mail: inessa070290@mail.ru