

ББК 65.052.2

УДК657.1

М.Н. Семиколенова

Раздельный и управленческий учет расходов гарантирующих поставщиков и энергосбытовых организаций

M.N. Semikolenova

Separate Management and Cost Accounting of Guaranteeing Suppliers and Energy Service Companies

В соответствии с требованиями тарифного законодательства РФ бухгалтерская система гарантирующих поставщиков и энергосбытовых организаций должна обеспечить ведение раздельного учета по выделенным сегментам. В статье сформулировано понятие раздельного учета как системы сбора, группировки и представления данных о доходах и расходах по каждому виду деятельности. Основной проблемой раздельного учета затрат в электроэнергетике является необходимость распределения накладных расходов не только между операционными, но и между реализационными сегментами. В качестве варианта ее решения автором статьи предложена методика ведения раздельного учета затрат энергосбытовых организаций. Выделены объекты учета затрат, операционные и реализационные сегменты деятельности; описаны основные подходы к организации раздельного учета; представлен алгоритм учета и распределения затрат по энергосбытовой деятельности. Предложенная методика многоуровневого распределения косвенных расходов гарантирующих поставщиков позволит, с одной стороны, обеспечить требования нормативного законодательства, а с другой — сформировать более точные показатели себестоимости и результативности деятельности в разрезе выделенных сегментов.

Ключевые слова: управленческий учет, раздельный учет, доходы, затраты, сегменты деятельности.

DOI 10.14258/izvasu(2014)2.1-58

Многие нормативные документы, определяющие порядок ведения налогового учета или правила ведения учета по регулируемым видам деятельности, содержат требования обязательного раздельного учета. Однако понятие раздельного учета, его принципы, практика применения этими нормативными документами не раскрываются. Поэтому аппарат управления и бухгалтеры организаций при формировании учетной политики, графика документооборота и рабочего плана счетов сталкиваются с проблемой отражения и представления информации раздельно по видам деятельности.

According to requirements of the tariff legislation of the Russian Federation the accounting system of guaranteeing suppliers and energy service companies has to provide maintaining of the separate account on the allocated segments. The article presents the concept of the accounting system as the system for collecting, grouping and reporting of income and expenditure for each activity. The main problem of separate accounting in the electricity industry is the need for overhead allocation not only between the operational, but also between the realizable segments. As a version of solving the problem the author of the article offers a method of separate accounting for energy service companies. Objects of the accounting of expenses, operational and realizable business segments of activity are allocated; the main approaches to the organization of the separate account are described; the algorithm of the account and allocation of costs on energetically marketing activity is presented. The offered technique of multi-level distribution of indirect costs of guaranteeing suppliers will allow providing the requirements of the standard legislation, on the one hand, and creating more exact indicators of cost and productivity of activity in a section of the allocated segments.

Key words: management accounting, separate account, income, expenses, business segments.

С нашей точки зрения, раздельный учет можно определить как систему сбора, группировки и представления данных о доходах и расходах раздельно по каждому виду оказываемых услуг и (или) направлению деятельности.

Основными принципами раздельного учета являются:

— приоритет прямого отнесения доходов и затрат на соответствующие виды услуг на основе данных первичного учета;

— прозрачность и обоснованность при распределении затрат на соответствующие операционные или сбытовые сегменты.

Г. Ю. Касьянова [1] выделяет три основных способа организации и ведения раздельного учета:

- отражение соответствующих оборотов по реализации или затрат в бухгалтерских справках;
- отражение соответствующих оборотов по реализации или затрат в специальных регистрах аналитического учета;
- отражение соответствующих оборотов на отдельных счетах бухгалтерского учета.

Обязательный раздельный учет организациями, осуществляющими регулируемые виды деятельности, является одним из принципов государственного регулирования цен в электроэнергетике и закрепляется в соответствующих нормативных документах [2–5], определяющих требования к раздельному учету организациями, осуществляющими регулируемые виды деятельности в сфере электроэнергетики, по видам деятельности и группам потребителей.

Субъекты электроэнергетики обязаны вести раздельный учет (в том числе первичный бухгалтерский учет) продукции, доходов и затрат по следующим видам деятельности в сфере электроэнергетики:

- производству электрической энергии;
- передаче электрической энергии;
- реализации (сбыту) электрической энергии;
- оперативно-диспетчерскому управлению.

При установлении регулируемых цен (тарифов) не допускается повторный учет одних и тех же расходов по указанным видам деятельности.

Кроме того, гарантирующие поставщики и энергосбытовые организации обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по группам потребителей:

- население и приравненные к нему категории;
- сетевые организации;
- прочие потребители с максимальной мощностью энергопринимающих устройств менее 150 кВт;

от 150 до 670 кВт; от 670 кВт до 10 МВт; не менее 10 МВт.

Порядок выделения и организация раздельного учета предприятий, осуществляющих регулируемые виды деятельности в электроэнергетике, должны быть закреплены соответствующим организационно-распорядительным документом в качестве элемента учетной политики. С нашей точки зрения, можно выделить несколько этапов организации раздельного учета для названных предприятий. Первый этап — это определение цели ведения раздельного учета. В рассматриваемом случае целью раздельного учета является формирование информации по определенным объектам или направлениям деятельности энергосбытовой организации в рамках соблюдения требований тарифного законодательства РФ. На втором этапе следует выделить объекты раздельного учета, т. е. виды деятель-

ности и группы потребителей. В-третьих, по каждому объекту учета необходимо определить документы, на основании которых может быть построен достоверный учет. На четвертом этапе следует установить, на какой стадии учетного процесса возникает необходимость разделения информации о доходах и расходах. На следующей стадии организации раздельного учета предприятие должно выбрать способ ведения учета. Думается, что ввиду большого объема и постоянного характера операций по разным видам деятельности для гарантирующих поставщиков и энергосбытовых организаций наиболее целесообразным будет выделение системы субсчетов и счетов аналитического учета.

Доходы от оказания услуг в электроэнергетике учитываются отдельно по видам регулируемых и нерегулируемых услуг на основе первичных документов и данных бухгалтерского учета:

1) по регулируемым видам деятельности — в соответствии с фактическим объемом оказанных услуг в рамках заключенных договоров и по тарифам, утвержденным уполномоченным органом;

2) по нерегулируемым видам деятельности — исходя из доходов от предоставления прочих услуг в зависимости от объемов соответствующих услуг и цен, по которым данные услуги были предоставлены.

Основная все же проблема для энергосбытовых организаций состоит в организации раздельного учета затрат. Под организацией учета затрат понимают систему используемых на предприятии бухгалтерских счетов и применяемые подходы к группировке издержек.

Приказ Министерства энергетики Российской Федерации от 13 декабря 2011 г. № 585 «Об утверждении Порядка ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере услуг по передаче электрической энергии и оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике» закрепляет следующие статьи затрат:

- расходы на приобретение сырья и материалов;
- расходы на оплату услуг сторонних организаций;
- расходы на приобретение электрической энергии;
- расходы на оплату труда;
- расходы на выплату страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования;
- расходы на амортизацию основных средств;
- расходы на амортизацию нематериальных активов;
- расходы по арендным и лизинговым платежам;
- расходы на уплату налогов;

- расходы на выплату процентов по кредитам;
- прочие расходы.

Система учета затрат гарантирующих поставщиков и энергосбытовых организаций характеризуется следующими составляющими. Объектами учета затрат выступают подразделения и службы организации: отдел расчетов по сбыту электроэнергии, отдел по управлению персоналом, отдел контроля режимов потребления и т. д. Объектами калькулирования являются услуги по передаче энергии, а калькуляционной единицей — киловатт. Группировка затрат осуществляется по операционным центрам затрат (виды услуг) и сбытовым центрам затрат (население и прочие потребители).

При определении методики ведения раздельного учета наиболее пристальное внимание, с нашей точки зрения, необходимо уделить процедуре распределения косвенных затрат по выделенным сегментам [6].

В зависимости от способа включения затрат на виды оказываемых услуг можно выделить два вида затрат. Прямые затраты — это затраты, непосредственно связанные с производством услуг; косвенные затраты — носят общий характер для нескольких видов деятельности и включаются

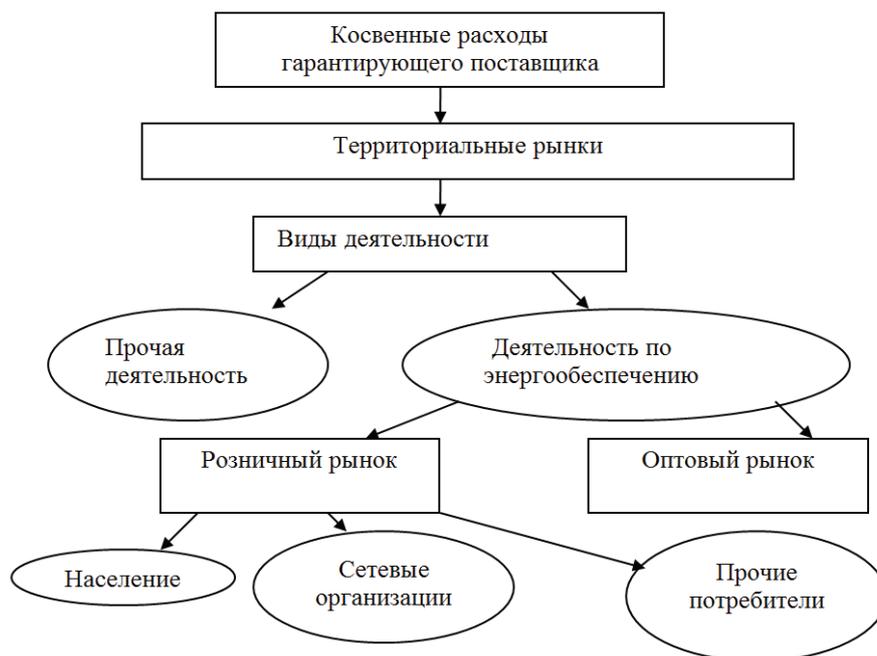
в себестоимость продукции путем условного косвенного распределения.

При распределении затрат величина совокупных затрат раскладывается по двум и более организационным единицам, видам продукции, функциям обслуживания или территориям деятельности. В теории управленческого учета выделяются следующие критерии распределения косвенных затрат:

- приобретаемые выгоды;
- равенство;
- причинно-следственная зависимость;
- возможность в обеспечении покрытия затрат.

В соответствии с действующими нормативными документами по определению сбытовых надбавок гарантирующих поставщиков состав прямых расходов, а также выбор базы для распределения косвенных расходов этих организаций является элементом учетной политики.

Изучение норм тарифного законодательства, интересов аппарата управления энергосбытовых организаций, а также соблюдение общих принципов и методологии бухгалтерского учета позволило нам предложить многоуровневое распределение косвенных расходов гарантирующих поставщиков и энергосбытовых организаций.



Многоуровневое распределение косвенных расходов

На первом этапе общеэксплуатационные расходы учитываются на уровне филиалов и аппарата управления организацией. Предлагаем для производственных филиалов осуществлять распределение затрат пропорционально фактическим затратам по основным и иным видам деятельности, накопленным на счетах бухгал-

терского учета до распределения общеэксплуатационных затрат, а для обеспечивающих филиалов и аппарата управления предприятием — пропорционально выручке по основным и иным видам деятельности.

Второй этап распределения косвенных расходов заключается в выявлении взаимосвязи затрат под-

разделений и видов деятельности, на которые направлена реализация их функций; а также в выборе баз распределения косвенных расходов предприятия между видами деятельности. Министерство энергетики для субъектов естественных монополий в сфере услуг по передаче электрической энергии рекомендует следующие критерии распределения косвенных затрат:

- пропорционально прямым расходам по соответствующим видам деятельности;
- пропорционально физическому отпуску продукции (оказываемых услуг);
- пропорционально условным единицам, приходящимся на соответствующий вид деятельности;
- пропорционально численности производственного персонала;
- пропорционально фонду оплаты труда производственного персонала;
- пропорционально выручке по соответствующим видам деятельности;
- пропорционально стоимости основных производственных фондов;
- иным способом в соответствии с учетной политикой.

На следующем этапе накладные расходы гарантирующего поставщика перераспределяются по группам потребителей с использованием следующего предлагаемого алгоритма:

- определение затрат, подлежащих распределению по группам потребителей;
- выявление прямых и косвенных затрат по группам потребителей;
- выбор баз распределения (драйвера затрат) по каждому виду или группе косвенных затрат;
- распределение косвенных затрат на продажу энергии на розничном рынке пропорционально значениям факторов затрат между группами потребителей.

Состав экономически обоснованных расходов в отношении населения утвержден Методическими указаниями по расчету сбытовых надбавок гарантирующих поставщиков (ГП) и размера доходно-

сти продаж гарантирующих поставщиков и к ним относятся:

- а) расходы на осуществление деятельности ГП и обеспечение соблюдения стандартов по качеству обслуживания потребителей (покупателей) электрической энергии;
- б) расходы ГП, связанные с организацией принятия им на обслуживание населения с применением особого порядка и совершением иных действий, включая расходы на обслуживание заемных средств;
- в) расходы на обслуживание кредитов, необходимых для поддержания достаточного размера оборотного капитала при просрочке платежей со стороны потребителей (покупателей) электрической энергии (мощности);
- г) расходы на формирование резерва по сомнительным долгам, а в отсутствие такого резерва — расходы по списанию задолженности, признанной безнадежной к взысканию в период регулирования, предшествующий расчетному периоду регулирования.

Прямые расходы по потреблению энергии — это расходы, непосредственно связанные с передачей энергии и обслуживанием конкретной группы потребителей. Например, расходы на оплату услуг связи по обслуживанию потребителей, расходы на обслуживание ККМ, расходы по доставке счетов-квитанций и уведомлений и т. п.

Косвенные затраты по потребителю подлежат распределению пропорционально выбранным базам распределения. Выбор критериев для распределения косвенных затрат по группам потребителей должен осуществляться исходя из принципов государственного регулирования цен в электроэнергетике, а в частности, в соответствии с принципом экономической обоснованности затрат, себестоимости и прибыли при расчете и утверждении тарифов. Реализация данного принципа учета затрат возможна только при дифференцированном подходе к разграничению затрат. В таблице приведен пример факторов затрат по их отдельным видам.

Факторы затрат по отдельным видам косвенных расходов гарантирующего поставщика

Виды затрат	Фактор затрат
Материалы для компьютеров и оргтехники, офисная бумага	План печати счетов-квитанций
Командировочные расходы	План командировок по отделу работы с населением
Арендная плата, расходы по содержанию зданий, территорий	Занимаемая площадь

Система отдельного учета доходов и расходов гарантирующих поставщиков должна обеспечить не только формирование информации на счетах фи-

нансового и управленческого учета, но и представление информации в бухгалтерской отчетности организации.

Библиографический список

1. Касьянова Г.Ю. Раздельный учет: бухгалтерский и налоговый. — 3-е изд., перераб. и доп. — М., 2002.
2. Об электроэнергетике : Федеральный закон от 26.03.2003 № 35-ФЗ.
3. Об утверждении методических указаний по расчету сбытовой надбавки и размера доходности гарантирующих поставщиков : Приказ ФСТ от 30.10.12 № 703-э.
4. О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике : Постановление Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178.
5. Об утверждении Порядка ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере услуг по передаче электрической энергии и оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике : Приказ Министерства энергетики Российской Федерации от 13.12.2011 № 585.
6. Остапова В.В., Семиколонова М.Н. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием. — Новосибирск, 2004.