

УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕРВИСНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В ЭНЕРГЕТИКЕ

© 2010 Е.С. Шапорева*

Ключевые слова: электроэнергетика, энергосервис, энергосистема, ценообразование, контракт, смета, подрядчик, заказчик, издержки, доходы, расходы.

Рассматриваются особенности учетно-аналитического отражения исполнения контрактов в энергосервисной деятельности. Предложена система рационального ведения учета затрат в рамках отдельного договора с применением группы счетов, которые будут использоваться для обобщения информации о затратах, возникающих по отдельно взятой смете для детального контроля за расходами предприятия по конкретному договору, а также для принятия управленческих решений в сфере ценообразования. Такая информация даст возможность проведения анализа себестоимости отдельных контрактов, сметных расходов, материальных и управленческих затрат.

Энергетика как один из важнейших видов отраслевой деятельности оказывает весомое влияние на экономику страны в целом и на развитие отдельных регионов. В настоящее время в России особое внимание уделяется развитию конкуренции на рынке энергоресурсов. «Внедрение конкурентных отношений в электроэнергетику является главным направлением реформ. Конкурентный рынок электроэнергии - это рынок, основанный на принципах свободного ценообразования, предполагающий наличие равноправных участников, а также развитой инфраструктуры»¹. В результате реформирования электроэнергетического комплекса выделены конкурентные виды деятельности, такие как производство, купля-продажа электроэнергии, обслуживание энергосистем, а также естественно-монопольные виды деятельности - передача электроэнергии и диспетчеризация энергосистем.

Одним из важнейших факторов эффективности работы предприятий сферы энергетики, является обеспечение необходимого уровня безопасности их деятельности, который достигается результативной работой энергосервисных предприятий.

Энергосервисную деятельность можно определить как осуществляемую на договорных началах деятельность специализированных компаний, направленную на обеспечение внутренних потребностей организаций - про-

изводителей электроэнергии, а также предоставление услуг по обслуживанию внешних пользователей энергоресурсов.

Деятельность сервисных компаний связана с выполнением обязательств по соответствующим договорам, заключаемым между объектами энергетики (заказчиками) и энергосервисными компаниями (подрядчиками). При этом результатом деятельности подрядчика будет выполнение всех обозначенных в договоре условий и как следствие получение прибыли или убытка. Выполнение договорных обязательств влечет за собой возникновение соответствующих доходов и расходов и как следствие этого возникает необходимость проведения их анализа для обоснованного выбора условий заключаемых контрактов и оценки степени их фактического исполнения, для исследования воздействия выполнения контрактов на эффективность деятельности предприятия в целом.

Учетно-аналитическое обеспечение исполнения контрактов, прежде всего, реализуется при помощи организации системы управленческого учета.

По нашему мнению, одной из предпосылок рациональной организации учета затрат в рамках отдельного договора в энергосервисной деятельности, является экономически обоснованная их классификация. Поскольку для оптимизации учета организации необходимо осуществлять обособленный целенап-

* Шапорева Екатерина Сергеевна, соискатель, Балаковский институт экономики и бизнеса (филиал) Саратовского государственного социально-экономического университета. E-mail: kati2112@yandex.ru.

равленный учет затрат в рамках отдельного контракта, а для этого группировать затраты в зависимости от направлений учета. Это позволит компании с максимальной точностью определять уровень затрат и их изменения как по всему предприятию в целом, так и по отдельным направлениям, таким как договор, группа договоров, виды деятельности, отдельно по заказчикам и т.д.

Отличительной особенностью деятельности компаний, обслуживающих энергорынок и являющихся подрядными организациями атомных, гидро- и теплоэлектростанций (АЭС, ГЭС, ТЭЦ), является заключение с заказчиками контрактов на оказание услуг сроком на один год и более с договорной ценой от 1 до 100 млн. руб. и выше. В связи с этим возникает необходимость тщательного контроля за исполнением договорных обязательств, как со стороны заказчика, так и со стороны подрядчика.

На начальных стадиях выполнения договора часто бывает трудно надежно оценить его результат. Поскольку существует вероятность того, что общая сумма затрат по договору будет превышать общую сумму выручки по нему. Такое превышение может быть связано с возможным увеличением объема фактических затрат по сравнению со сметными. В этом случае компания может потерять значительную часть прибыли по рассматриваемому контракту.

По мнению автора данной статьи, такие ситуации необходимо предусматривать при заключении договора и вносить возможности изменения объемов затрат в условия договора. Это, в свою очередь, делает необходимым организацию учетного обеспечения для выполнения этих дополнительных договорных условий как подрядчиком в случае необходимости увеличения затрат, так и заказчиком в случае необходимости компенсации дополнительных затрат энергосервисных компаний.

По нашему мнению, для оптимизации ведения бухгалтерского учета по отдельным контрактам в разрезе фактических и сметных затрат необходимо ввести группу счетов, которые будут применимы как в финансовом так и в управленческом учете. Данные счета будут использоваться для обобщения информации о затратах, возникающих по от-

дельно взятой смете для детального контроля за расходами предприятия по конкретному договору, а также для принятия управленческих решений в сфере ценообразования. Такая информация будет предназначена для проведения анализа себестоимости отдельных контрактов, сметных расходов, материальных и управленческих затрат.

По мнению автора, к таким счетам относятся:

- 30 - Фактические материальные затраты;
- 31 - Затраты на оплату труда по факту;
- 32 - Фактические отчисления на социальные нужды;
- 33 - Фактические амортизационные отчисления;
- 34 - Прочие затраты;
- 35 - Предварительная перегруппировка и перераспределение затрат.

На обозначенных выше счетах находят свое отражение фактические затраты понесенные предприятием при исполнении обязательств по контракту. Одной из основных особенностей договора на выполнение предприятием - подрядчиком работ на атомной электростанции является то, что подобные договоры в электроэнергетики заключаются на проведение плановых работ в течение года. Содержание, объем работ, и сроки определяются техническим заданием и календарным планом, утвержденным со стороны заказчика и согласованным со стороны подрядчика. Проведение работ или оказание услуг при заключении контракта не менее, чем на год, определяет долгосрочный характер взаимоотношений между заказчиком и подрядчиком.

Данная особенность договорных отношений позволяет сделать вывод о необходимости группировки всех затрат, возникающих при заключении контрактов, с привязкой к определенному заказчику. Это связано с тем, что одна энергосервисная компания может обслуживать различные субъекты энергетической отрасли, к которым можно отнести атомные электростанции, тепловые электростанции и гидроэлектростанции. Таким образом, у одной подрядной организации, могут быть заключены долгосрочные контракты по различным направлениям деятельности с несколькими основными заказчиками и с возможностью многолетнего сотрудничества и перезаключения контрактов с ними.

Данная отраслевая специфика работы энергосервисных предприятий, оказывает влияние на сроки и объемы работ по заключаемым контрактам и позволяет нам в рамках аналитического учета объединять информацию на данных счетах с указанием номера конкретного договора или группы договоров.

Счет 30 “Фактические материальные затраты” корреспондируется со счетами 10 “Материалы”, 16 “Отклонения в стоимости материальных ценностей”, 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. На нем должна отражаться стоимость израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальные составляющие других расходов, непосредственно связанных с выполнением условий заключенного договора. К счету 30 “Фактические материальные затраты” должны открываться субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

По дебету счета 31 “Затраты на оплату труда по факту” в корреспонденции со счетом 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” найдут свое отражение суммы начисленной заработной платы, включая премии и другие формы оплаты труда персонала организации, задействованного непосредственно в работах по договору на оказание услуг, выполнение работ в энергосервисе. К этому счету необходимо открыть субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По дебету счета 32 “Фактические отчисления на социальные нужды” в корреспонденции со счетом 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” будут отражаться суммы, начисленные для формирования пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. К счету 32 “Фактические отчисления на социальные нужды” открываются субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

Счет 33 “Фактические амортизационные отчисления” корреспондируется со счетом 02 “Амортизация основных средств”, 04 “Нематериальные активы”, 05 “Амортизация нематериальных активов” и отражает расходы организации на амортизацию, начисленную в соответствии с принятыми на предприятии методами, по основным и нематериальным

активам, задействованным в выполнении контрактных обязательств.

По дебету счета 34 “Прочие затраты” в корреспонденции со счетом 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 71 “Расчеты с подотчетными лицами”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, 79 “Внутрихозяйственные расчеты” и другими, показываются расходы, которые не нашли отражения в смете, сформированной на основании договора, но возникли в результате выполнения обязательств по нему. Помимо этих счетов, по дебету счета 34 “Прочие затраты” будут отражаться расходы исполнителя, связанные с заключением договоров, носящие трансакционный характер в корреспонденции с кредитом счета 97 “Расходы будущих периодов”, субсчет “Преддоговорные издержки договора №...”. На счете 97 “Расходы будущих периодов” отдельно по субсчетам учитываются издержки по каждому договору и группе договоров связанные: с получением лицензии, выданной органами государственного регулирования безопасности; расходы на обучение и аттестацию персонала в Учебно-курсовом комбинате или в Учебно-техническом центре по профилю выполняемых работ; расходы на периодическое повышение квалификации; расходы на проведение дополнительных медицинских обследований работников ремонтного предприятия; расходы на осуществление дополнительного контроля на этапах проведения ремонтных работ и т.д.

Аналитический учет по счету 34 “Прочие затраты” обязателен, так как выделенные расходы оказывают значительное влияние на себестоимость договора и определение финансового результата от деятельности предприятия.

На счет 35 “Предварительная перегруппировка и перераспределения затрат” производится ежемесячное списание затрат, возникших при выполнении условий конкретного договора, со счетов 30, 31, 32, 33, 34. Данные по этому счету предоставляют обобщенную информацию о фактических затратах по элементам, для их дальнейшего перераспределения на счета бухгалтерского финансового учета затрат, связанных с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг.

Данная операция должна отражаться в учете следующей записью:

Д-т сч. 35 “Предварительная перегруппировка и перераспределения затрат”

К-т сч. 30 “Фактические материальные затраты”, сч. 31 “Затраты на оплату труда по факту”, сч. 32 “Фактические отчисления на социальные нужды по смете”, сч. 33 “Фактические амортизационные отчисления”, сч. 34 “Прочие затраты”.

Д-т сч. 20 “Основное производство”, сч. 23 “Вспомогательные производства”, сч. 25 “Общепроизводственные расходы”, сч. 26 “Общехозяйственные расходы”, сч. 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”, сч. 44 “Расходы на продажу”

К-т сч. 35 “Предварительная перегруппировка и перераспределения затрат”.

Однако для определения финансового результата по каждому конкретному договору на предприятии, недостаточно учитывать только затраты по контрактам. Необходимо выделить отдельную группу счетов, на которых нашли бы свое отражение: величина дохода, согласованная в договоре; невыполнение условий договора и возникающие в связи с этим претензии, влияющие на цену контракта; выполнение дополнительных договорных условий и возникающие в связи с этим поощрительные платежи; расчеты с дочерними предприятиями и филиалами, выделенными на отдельный баланс, участвующими в исполнении обязательств по заключенным контрактам.

Для этих целей, по нашему мнению, возможно использование группы счетов 36-39:

36 - Претензии и поощрительные платежи, возникающие при исполнении условий договора;

37 - Выручка по договору;

38 - Внутренние связи;

39 - Прибыль или убыток по договору.

Счет 36 “Претензии и поощрительные платежи, возникшие при исполнении условий договора” направлен на отражение данных по отклонениям от условий договора, претензии заказчика, поощрительные платежи которые изменяют стоимость контракта и вследствие этого величину выручки по договору. Претензии по договору возникают в результате возникших по вине подрядчика задержек по срокам договора, его ошибок

или недоработок при исполнении условий контракта, снижение качества выполненных работ. Данные по этому счету при исполнении обязательств по контракту в энергосервисной деятельности имеют особую актуальность, поскольку за нарушение установленных в договоре сроков выполнения отдельных этапов работ, или работы в целом по вине подрядчика, подрядчик уплачивает пени измеряемые в процентах к сметной стоимости работ за каждые сутки срыва сроков календарного плана. За каждые сутки перепростоя энергоблока в ремонте по вине подрядчика, повлекшие за собой недовыработку электрической энергии, последний уплачивает заказчику пени в размере, установленном заказчиком величины процентов от сметной стоимости работ. Счет 36 “Претензии и поощрительные платежи, возникшие при исполнении условий договора”, в разрезе отдельных субсчетов, корреспондируется со счетом 37 “Выручка по договору”, увеличивая или уменьшая величину дохода по каждому договору или группе договоров.

На счете 37 “Выручка по договору” будут отражаться данные расчетов с заказчиком работ в корреспонденции со счетами 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 36 “Претензии и поощрительные платежи, возникшие при исполнении условий договора” и 90 “Продажи”. Счет 37 “Выручка по договору” объединяет в себе данные по отдельным договорам и группе договоров, отражая величину дохода, согласованную в договоре на отдельных субсчетах. При этом величина доходов по контракту подвержена изменениям в зависимости от наступления различных событий в процессе осуществления работ и выполнения обязательств по договору, результаты которых отражаются на счете 36 “Претензии и поощрительные платежи, возникшие при исполнении условий договора”. Ежемесячно данные со счета 37 “Выручка по договору” переносятся на счет финансового учета 90 “Продажи”, субсчет “Выручка”.

Операции по счету 37 отражаются в учете следующей записью:

1. Д-т 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” К-т 37 “Выручка по договору”, субсчет “Выручка по договору №...” - отражена задолженность заказчика согласно условиям договора подряда.

2. Д-т 37 “Выручка по договору”, субсчет “Выручка по договору №...” К-т 36 “Претензии и поощрительные платежи, возникшие при исполнении условий договора”, субсчет “Претензии и поощрительные платежи по договору №...” - уменьшение размера выручки на сумму возникших претензий.

3. Д-т 36 “Претензии и поощрительные платежи, возникшие при исполнении условий договора”, субсчет “Претензии и поощрительные платежи по договору №...” К-т 37 “Выручка по договору”, субсчет “Выручка по договору №...” - увеличение размера выручки на сумму поощрительных платежей связанных с выполнением условий договора.

4. Д-т 37 “Выручка по договору”, субсчет “Выручка по договору №...” К-т 90 “Продажи”, субсчет “Выручка” - перераспределение фактической выручки в совокупности по всем договорам на счета финансового учета.

По дебету счета 38 “Внутренние связи” могут отражаться доходы и расходы по исполняемым договорам, которые формируются на дочерних предприятиях холдинговых структур, участвующих в выполнении контрактных обязательств по заключенному договору между головной энергосервисной компанией и субъектом энергетической отрасли.

На этом счете в разрезе по субсчетам будет осуществляться обобщение информации о видах расходов и доходов, возникающих в процессе деятельности обособленных подразделений, филиалов, представительств, отделений, выделенных на отдельные балансы.

На счете 39 “Прибыль или убыток по договору” должен отражаться финансовый результат, полученный предприятием при исполнении всех контрактных обязательств. Этот счет взаимодействует, как со счетами выручки, так и со счетами затрат формируя величину прибыли или убытка по договору. На открытых к этому счету субсчетах формируются данные по отдельным договорам или группе договоров.

В работе с предложенной группой счетов необходимо использовать бухгалтерские регистры, такие как журналы-ордера № 10,

№ 10/1, № 11 и так далее, ведомости учета, где будут группироваться данные по каждому предложенному счету и по открытым к ним субсчетам.

Отдельно нам хотелось бы отметить возможность осуществления работы по учету охарактеризованных выше показателей с использованием современных информационных технологий, с применением компьютерных бухгалтерских программ, позволяющих группировать бухгалтерские, аналитические, управленческие данные в любом разрезе.

По мнению автора данной статьи, предложенная группировка затрат должна быть основой для организации управленческого учета с целью выработки управленческих решений, планирования и прогнозирования деятельности по исполнению контрактов. Такая группировка призвана обеспечивать формирование информации для проведения анализа эффективности выполнения каждого из заключенных контрактов сервисных предприятий, а на его основе получение данных для оценки экономических результатов функционирования компании.

Рассмотренные выше счета, по нашему мнению, будут способствовать более детальному проведению анализа показателей эффективности выполнения обязательств в разрезе заключенных контрактов на энергосервисных предприятиях, а также позволят осуществлять анализ прибылей и убытков по каждому договору или по группе договоров. При этом в ходе детального исследования информации, связанной с формированием доходов и расходов по каждому договору, появляется возможность оперативного и максимально точного определения, отслеживания и предотвращения возможных убытков, связанных с невыполнением или ненадлежащим выполнением обязательств по контрактам, с возникновением непредвиденных расходов и перерасхода средств.

¹ *Пантелей В.В.* Мировой опыт реформирования электроэнергетики // *Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2007. № 6 (32). С. 88-91.*

Поступила в редакцию 09.11.2009 г.