



УДК 658532:656.56  
ББК 65.052.253.0

## РАЗРАБОТКА МНОГОЦЕЛЕВОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ ВЕРТИКАЛЬНО ИНТЕГРИРОВАННЫХ ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Э.Н. Самедова, А.В. Глущенко*

Выделены ключевые факторы деятельности вертикально интегрированных газораспределительных организаций, влияющие на организацию управленческого учета. Это позволило определить многоцелевой характер системы учета затрат и сформулировать ее задачи. Аргументирована необходимость применения метода двойной записи при построении системы учета затрат. Выявлена недостаточность представленных в экономической литературе методик учета затрат для решения всех поставленных задач. Разработана авторская методика многоцелевой системы учета затрат, включая выделение совокупности счетов управленческого учета, общую схему построения системы учета затрат, формирование типовых бухгалтерских проводок.

**Ключевые слова:** задачи управленческого учета вертикально интегрированных газораспределительных организаций, многоцелевая система учета затрат, методика учета затрат, схема построения системы учета затрат, счета управленческого учета, корреспонденция счетов.

Газораспределительные организации (ГРО) являются субъектами российского рынка газа и сильно подвержены его конъюнктурным изменениям. В результате реорганизации газовой отрасли РФ в обособленные экономические субъекты выделились компании по добыче, реализации и транспортировке газа, затраты которых в совокупности формируют розничную цену на газ для конечных потребителей. Если до 2011 г. ее отдельные компоненты – оптовая цена, плата за снабженческо-сбытовые услуги, тариф на транспортировку – находились под контролем государства, то «Энергетическая стратегия России на период до 2030 года» [8] декларирует внедрение рыночных принципов ценообразования в секторах добычи и реализации газа при одновременном сохранении регулирования в сфере транспортировки газа; государство будет регулировать и верхний предел розничных цен на газ для населения. В подоб-

ной ситуации сдерживание розничных цен на газ будет осуществляться за счет тарифов на транспортировку, полномочия по утверждению которых остаются у государства.

Отраслевые ограничения вступают в противоречие с целевыми ориентирами ГРО, стремящимися, в силу своей организационно-правовой формы (ОАО), к максимизации прибыли. Учитывая, что формируемая за счет регулируемых тарифов выручка ГРО выступает фактором ресурсных ограничений бизнеса, необходимо оптимизировать уровень затрат на основе их непрерывного учета, анализа и контроля.

Газораспределительные организации не свободны в ценообразовании оказываемых услуг. Инфраструктурные ограничения газораспределительной системы и ее привязанность к конкретному потребителю не позволяют варьировать и уровень деловой активности. И сокращение, и рост объемов деятельности затруднены: первые в силу социальной значимости отрасли, вторые – по причине огромной инвестиционной емкости инфраструктурного сегмента. Вопросы развития газораспределительной системы относятся к стратегически значимым.

Перестройка газовой промышленности базируется на сохранении целостности единой

системы газоснабжения, проявляемой в тенденции к консолидации экономически обособленных газораспределительных организаций в вертикально интегрированные структуры. Концепция холдинга, предполагающая выраженную в консолидированных целях конгруэнтность интересов всех субъектов внутригрупповых отношений, предъявляет высокие требования к формированию единого внутрикорпоративного пространства, основанного на внутренней стандартизации индивидуальной и консолидированной информации, единообразии представления и сопоставимости плановых и отчетных данных.

В связи с этим особую актуальность приобретают единообразное определение состава и классификации затрат, способов их учета, исчисления себестоимости услуг во всех газораспределительных организациях, входящих в состав холдинга; выбор методов консолидации данных. Возникает потребность учета затрат по видам услуг, местам возникновения затрат, центрам ответственности, который формирует информационно-аналитическую базу управления затратами в ГРО, вынужденных следовать стратегии «лидерство по затратам». Необходимость таких разработок объясняется и отсутствием отраслевых методических рекомендаций, регулирующих специфические способы учета затрат и калькуляции себестоимости услуг газораспределительных организаций.

Исследование отраслевых, организационно-правовых и структурных особенностей газораспределительных холдингов дало нам возможность выделить комплекс ключевых факторов их деятельности, влияющих на организацию управленческого учета:

- нарастающий дефицит ресурсного потенциала;
- всестороннее экономическое обоснование требуемых тарифообразующих ресурсов, контроль целенаправленности и эффективности их освоения;
- значимость реализации стратегии развития газораспределительной системы;
- тенденция к консолидации газораспределительных активов ГРО в холдинговые компании с наделением управляющей компании функцией единого оператора.

Выделенные факторы позволили нам определить многоцелевой характер системы учета затрат вертикально интегрированных

ГРО и сформулировать следующие задачи управленческого учета.

1. Раздельное отражение в учете плановых затрат, фактических затрат и отклонений. Плановые затраты формируются с учетом утвержденных в тарифе показателей по принципу «меньше либо равно». Выявление отклонений фактических затрат от запланированных служит целям контроля и повышения эффективности освоения тарифообразующих ресурсов. Учет плановых и фактических затрат выступает также информационной основой организации внутрихозяйственного расчета.

2. Формирование, помимо текущих затрат, информации о расходах стратегического характера, выступающей базой принятия стратегических решений по развитию газораспределительной системы.

3. Возможность консолидации информации о затратах отдельных компаний холдинга на основе внутренней стандартизации принципов формирования планово-учетной информации для группы газораспределительных организаций.

4. Построение для всех компаний холдинга отдельной подсистемы счетов управленческого учета, увязанной с показателями финансового учета.

В экономической литературе выделяется несколько вариантов организации управленческого учета затрат:

- 1) вне системы бухгалтерских счетов (интегрированный учет);
- 2) с использованием счетов бухгалтерского учета (раздельный учет):
  - финансовый и управленческий учет организируются отдельно, формируется индивидуальная информационная совокупность, используемая для реализации разных целевых задач,
  - единый план счетов бухгалтерского учета имеет обособленную совокупность счетов управленческого учета, а остальные счета используются для ведения финансового учета, указанные подсистемы информационно взаимосвязаны с помощью специальных счетов (отражающие счета-экраны).

Принципиальный подход к построению интегрированного учета затрат газораспределительных организаций в разрезе, необходимым для управленческих целей, состоит в выделе-

нии аналитических признаков (субконто) к синтетическим счетам учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и формировании на их основе специальных регистров управленческого учета. Аналитический учет затрат ведется в разрезе видов деятельности, элементов и статей затрат; затраты вспомогательных служб учитываются также и по структурным подразделениям. Такая организация учета затрат сохраняет единство счетов бухгалтерского учета, создает счетную взаимосвязь между данными расходов по экономическим элементам и калькуляционным статьям затрат. Однако в условиях интегрированного учета затруднена возможность реализации принципов управленческого учета для принятия управленческих решений, а также его функций (планирования, анализа, контроля). Формирование различных массивов детализированной информации по отдельным компаниям холдинга, ее консолидация, учет плановых и фактических затрат, выявление отклонений и т. д. выполняется не в системе бухгалтерских счетов, а вручную в электронных таблицах Excel. Это усложняет учетно-управленческий процесс, поэтому в газораспределительных холдингах мы считаем необходимым организационно выделить управленческий учет в обособленную систему, существующую наряду с финансовым учетом, и разработать многоцелевую систему учета затрат на основе принципов двойной записи.

По нашему мнению, формирование абсолютно автономной системы управленческого учета затрат сопряжено с проблемой повторного ввода данных, и, как следствие, потребностью согласования и выверки двух систем. Функционирование же единого планового и учетно-контрольного механизма в организации, основанного на взаимосвязи финансового и управленческого учета, позволит в подсистеме управленческого учета обеспечить формирование данных, предназначенных для внутренних управленческих целей, которые полностью увязаны с информацией, формируемой в финансовом учете.

Организация системного управленческого учета затрат в рамках единого плана счетов бухгалтерского учета является наиболее оптимальной с практической стороны. В этом случае обособленная совокупность счетов предназначает-

ся для управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости, «традиционные» счета используются для ведения финансового учета и составления финансовой отчетности, а связь между финансовой и производственной бухгалтерией организовывается с помощью так называемых отражающих счетов (счетов-экранов).

Возможность такой организации учета затрат предусмотрена Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению: в разделе 3 «Затраты на производство» зарезервирована свободная группа счетов с номерами 30–39, состав и методика использования которых устанавливаются организацией самостоятельно, исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления [4].

За последние 10 лет в отечественной литературе выработано немало рекомендаций о порядке организации управленческого учета затрат с применением группы 30-х счетов [1; 3; 5; 6; 7]. Существующие разработки основаны на следующей общей идее: для внутренних нужд организации учет фактических затрат ведется на специальных счетах управленческого учета по экономическим элементам: материальные затраты, заработная плата, отчисления в фонды социального страхования и отчисления, амортизация, прочие затраты (например, 30–34), которые по окончании отчетного месяца закрываются отражающими счетами (например, 37); после закрытия специальных счетов данные о затратах списываются на бухгалтерские счета учета производства (20–29) по статьям калькуляции.

Описанная методика не позволяет решить все задачи многоцелевой системы учета затрат вертикально интегрированных ГРО. Она доказала свою практическую состоятельность лишь в построении системы счетов управленческого учета, увязанной с показателями финансового учета. Вопросы формирования системы управленческого учета в холдинговых компаниях частично раскрываются в статье Н.А. Ермаковой и А.Р. Газизовой [2], однако предложенная ими схема учета дает возможность дополнительно решить еще одну из задач на выбор: учет плановых и фактических затрат либо учет внутрихозяйственных расчетов, но не обе одновременно.

Разработанная нами методика многоцелевой системы учета затрат призвана решать

все поставленные перед нею задачи и включает выделение совокупности счетов управленческого учета, общую схему построения системы, формирование типовых бухгалтерских проводок (см. рис.).

Для организации управленческого учета затрат в плане счетов газораспределительного холдинга рекомендуем открыть следующие дополнительные счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты»; 35 «Бюджетные затраты»; 36 «Отклонения затрат»; 37 «Общие затраты»; 95 «Стратегические затраты»; 78 «Внутригрупповые расчеты».

Счет 78 «Внутригрупповые расчеты» предназначен для обеспечения единого внутрикорпоративного информационного пространства. С его помощью затраты, отраженные в системе управленческого учета структурных единиц, переносятся в систему учета компании в целом, и наоборот. Счет 78 «Внутригрупповые расчеты» по своей сути вертикальный, записи ведутся в двухуровневой системе: в головной организации и в каждом структурном подразделении. Счет является «зеркальным»: то, что в структурных подразделениях зафиксировано по кредиту, должно быть в уп-

равляющей компании отражено по дебету, и наоборот. Поскольку записи всегда идентичны и носят взаимоисключающий характер, в сводном балансе компании сальдо расчетов по счету 78 «Внутригрупповые расчеты» получается равным нулю.

Для учета затрат по экономическим элементам в разделе III Плана счетов бухгалтерского учета «Затраты на производство» предлагаем открыть счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». По дебету указанных счетов формируется информация о фактических расходах компании, по кредиту отражаются бюджетные затраты в корреспонденции со счетом 35 «Бюджетные затраты».

По дебету счета 30 «Материальные затраты» собирается стоимость фактически израсходованных на оказание услуг материалов и материальной составляющей других расходов в корреспонденции со счетами видов и компонентов поступивших ценностей:

Дт 30 «Материальные затраты», Кт 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

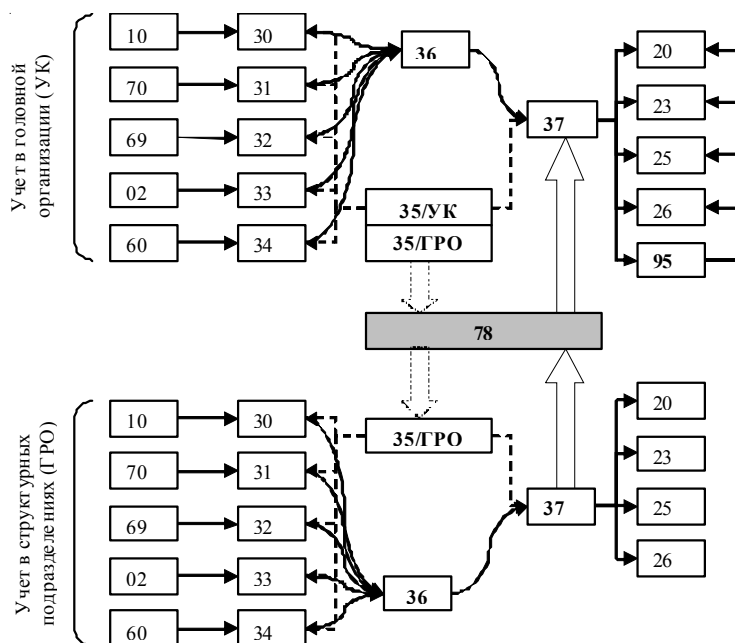


Рисунок. Схема движения затрат на счетах управленческого учета\*

\* Составлено авторами.

На счете 31 «Затраты на оплату труда» отражаются суммы начисленной заработной платы, компенсирующих и стимулирующих выплат, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала организации, в том числе управленческого персонала. На данный счет также начисляют различные социальные выплаты за счет средств организации, которые не могут быть списаны в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Операции по начислению оплаты труда оформляются бухгалтерскими проводками:

Дт 31 «Затраты на оплату труда», Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резервы предстоящих расходов».

Счет 32 «Отчисления на социальные нужды» используется для учета сумм отчислений в фонд социального страхования и обеспечения, фонд медицинского страхования, пенсионный фонд, отчисления на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, что отражается следующей корреспонденцией:

Дт 32 «Отчисления на социальные нужды», Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету счета 33 «Амортизация» ведется учет сумм амортизации основных средств и нематериальных активов, рассчитанных в соответствии с методами, принятыми в учетной политике организации и нормами амортизационных отчислений. Суммы начисленной амортизации внеоборотных активов учитываются бухгалтерской записью:

Дт 33 «Амортизация», Кт 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 04 «Нематериальные активы».

Счет 04 «Нематериальные активы» кредитруется в том случае, если в учетной политике принят вариант учета амортизации нематериальных активов без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Счет 34 «Прочие расходы» используется для формирования затрат по экономическим элементам, если они не нашли отражения в составе других элементов. По дебету счета 34 «Прочие

расходы» обычно ведется учет расходов в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др.

Учет фактических затрат без их соотношения с каким-либо стандартом (среднеотраслевыми показателями, нормативными значениями, бюджетными затратами, утвержденными тарифами и т. п.) не несет никакой аналитической ценности, поэтому мы рекомендуем организовать отдельный учет бюджетных затрат, фактических расходов и выявленных отклонений на счетах 35 «Бюджетные затраты» и 36 «Отклонения затрат». Их применение будет способствовать эффективной организации контроля и анализа структуры затрат и поиску возможных резервов их снижения посредством выявления отклонений от сметных показателей по причинам, виновникам и центрам ответственности.

Счет 35 «Бюджетные затраты» отражает бюджетные затраты холдинга на плановый период. По дебету счета 35 отражаются бюджетные затраты по элементам затрат в корреспонденции с кредитом счетов 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты» (поскольку поэлементный состав затрат предусмотрен и бюджетными формами). Консолидированный учет бюджетных затрат обеспечивается выделением к счету 35 субсчетов: «Бюджетные затраты управляющей компании», «Лимит бюджетных расходов ГРО (в разрезе газораспределительных организаций)».

Головная организация устанавливает для каждой газораспределительной организации лимиты бюджетных затрат, выделяя их в управленческом учете общей суммой по дебету счета 35 «Лимит бюджетных расходов ГРО» (в разрезе ГРО) в корреспонденции с кредитом счета 78 «Внутригрупповые расчеты». Газораспределительные организации принимают установленный управляющей компанией лимит расходов, что отражается в учете каждой организации зеркальной проводкой и распределяют его по элементам согласно утвержденному бюджету. Затраты, которые управляющая компания планирует осуществлять в плановом периоде самостоятельно, отражаются ею по дебету сче-

та 35 «Бюджетные затраты управляющей компании» по элементам затрат в корреспонденции с кредитом счетов 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Такая организация учета на счете 35 «Бюджетные затраты» позволяет исключить двойные обороты, отражающие внутригрупповые затраты, в процессе консолидации информации, в результате чего по дебету счета 35 «Бюджетные затраты» сформируются общие затраты холдинга по элементам. При этом в головной организации и структурных подразделениях холдинга оформляются бухгалтерские проводки:

**в учете управляющей компании:**

Дт 35 «Бюджетные затраты управляющей компании», Кт 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Отражены бюджетные затраты головной организации по элементам;

Дт 35 «Лимит бюджетных расходов ГРО» (в разрезе ГРО), Кт 78 «Внутригрупповые расчеты». Отражен бюджетный лимит компаний – участников холдинга;

**в учете газораспределительной организации:**

Дт 78 «Внутригрупповые расчеты», Кт 35 «Лимит бюджетных расходов ГРО». Отражен бюджетный лимит газораспределительной организации;

Дт 35 «Лимит бюджетных расходов ГРО», Кт 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Бюджетные затраты компании выделены по элементам.

Счет 36 «Отклонения затрат» предназначен для отражения отклонений фактических затрат компании от бюджетных. Отклонения выявляются сопоставлением оборотов по дебету (фактические затраты) и кредиту (бюджетные затраты) счетов 30–34. Если фактические затраты превышают запланированные, то отклонения отражаются проводкой: Дт 36 «Отклонения затрат», Кт 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», в противном случае этой же проводкой сумма отклонений сторнируется.

В результате отражения в учете отклонений обороты по дебету и кредиту счетов 30–34 становятся равными между собой.

В конце отчетного периода для определения фактической стоимости выполненных работ и оказанных услуг счета 35 «Бюджетные затраты» и 36 «Отклонения затрат» закрываются счетом 37 «Общие затраты», для которого рекомендуем введение аналитических позиций, отражающих принадлежность счета к конкретной газораспределительной организации холдинга. При этом фактические затраты формируются списанием в дебет счета 37 «Общие затраты» с кредита счета 35 «Бюджетные затраты» затрат в плановой оценке, которая доводится до размера фактических затрат списанием на тот же счет 37 «Общие затраты» ранее выявленных на счете 36 «Отклонения затрат» отклонений от смет. Операции находят отражение в учете:

Дт 37 «Общие затраты», Кт 35 «Бюджетные затраты». Отражены общие затраты по бюджету;

Дт 37 «Общие затраты», Кт 36 «Отклонения затрат». В конце периода списаны отклонения фактических затрат от бюджетных.

Дальнейший порядок закрытия счета 37 «Общие затраты» зависит от того, в учете какой организации эти затраты отражены. Все затраты организаций – участников холдинга включаются в состав затрат головной организации. Накопленные на счете 37 «Общие затраты» общие затраты газораспределительные организации передают по счету внутригрупповых расчетов в головную компанию, которая принимает их к учету в состав общих затрат, что отражается следующими бухгалтерскими проводками:

**в учете газораспределительной организации:**

Дт 37 «Общие затраты», Кт 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Определены совокупные фактические затраты ГРО;

Дт 78 «Внутригрупповые расчеты», Кт 37 «Общие затраты». Фактические затраты ГРО переданы в головную организацию;

**в учете управляющей компании:**

Дт 37 «Общие затраты», Кт 78 «Внутригрупповые расчеты». Головной организацией холдинга приняты расходы организаций-участников.

Такая методика позволяет исключить возможность дублирования внутригрупповых оборотов в процессе консолидации информации и сформировать сводные затраты холдинга в учете управляющей компании по дебету счета 37 «Общие затраты».

С помощью связующего счета 37 «Общие затраты» осуществляется информационная корреспонденция данных в финансовом и управленческом учете. По окончании месяца собранные по дебету счета 37 «Общие затраты» расходы относятся на счета калькуляционных статей: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

С целью обособления стратегических затрат от затрат текущего характера предлагается ввести в рабочий план счетов счет 95 «Стратегические затраты», предназначенный для обобщения информации о произведенных в отчетном периоде затратах стратегического характера. Стратегические затраты – это произведенные организацией в отчетном периоде расходы на осуществление комплекса организационно-технических мероприятий, вызванных изменением условий ее функционирования в окружающей бизнес-среде, потребностью достижения новых целей или изменения ее предназначения и направленных на улучшение качественных характеристик деятельности в будущих отчетных периодах (увеличение срока деятельности организации, прирост ее рыночной стоимости, повышение рыночной доли, качества, безопасности и социального восприятия оказываемых услуг, развитие нового направления бизнеса и т. п.).

Учет на счете 95 «Стратегические затраты» рекомендуем организовать по аналогии с порядком учета по счету 35 «Бюджетные затраты» либо путем списания части фактических затрат, накопленных на счете 37 «Общие затраты», которые носят стратегический характер, в дебет счета 95 «Стратегические затраты». Аналитический учет по счету 95 «Стратегические затраты» ведется по видам расходов.

Особенностью учета стратегических затрат, по нашему мнению, является тот факт, что они должны признаваться в качестве расходов не в том периоде, когда фактически понесены, а в том периоде, когда компания начнет получать выручку от реализации стратегических инициатив (например, выручка от продаж

новых продуктов, работ, услуг). На такое понимание методики учета стратегических затрат нас ориентируют ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации», исходя из которых в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соответствия доходов и расходов). С точки зрения техники учета это означает, что стратегические затраты, накопленные на счете 95 «Стратегические затраты», списываются на счета учета текущих затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» лишь по мере признания связанных с ними доходов.

Поскольку значительная часть стратегических затрат в сфере транспортировки газа будет иметь инвестиционный характер, такие затраты необходимо списывать не на счета учета затрат, а на счета увеличения внеоборотных активов. Возмещение затрат в этом случае осуществляется через традиционный механизм амортизационных отчислений:

Дт 08 «Внеоборотные активы», Кт 95 «Стратегические затраты». Отражены инвестиции во внеоборотные активы стратегического характера;

Дт 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», Кт 08 «Внеоборотные активы». Основные средства и нематериальные активы введены в эксплуатацию;

Дт 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», Кт 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». Начислена амортизация.

Важно понимать, что не всякого рода инвестиции значимы с точки зрения стратегического позиционирования предприятия. Так, приобретение имущества общехозяйственного назначения нельзя отнести к стратегическим затратам, в то время как строительство газопроводов для обеспечения потребителей природным газом критично для выполнения стратегической задачи «газ в каждый дом».

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету затрат в управленческом учете газораспределительных организаций холдингового типа с применением группы 30-х счетов представлена в таблице. Суммы в примере условные.

**Корреспонденция счетов по учету затрат  
в вертикально интегрированных газораспределительных организациях \***

Операция	Дебет	Кредит	Сумма	Операция	Дебет	Кредит	Сумма	Операция	Дебет	Кредит	Сумма
КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ УЧЕТ				УЧЕТ В УПРАВЛЯЮЩЕЙ КОМПАНИИ (УК)				УЧЕТ В ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ (ГРО)			
Бюджетные затраты в разрезе элементов	35	30, 31, 32, 33, 34	100	УК установлены бюджетные лимиты ГРО	35/ГРО	78	60	ГРО приняты бюджетный лимит	78	35/ГРО	60
				Бюджетные затраты УК по элементам	35/УК	30, 31, 32, 33, 34	40	Бюджетные затраты ГРО по элементам	35/ГРО	30, 31, 32, 33, 34	60
Фактические затраты по элементам	30, 31, 32, 33, 34	10, 70, 69, 02, 60, 76	115	Фактические затраты УК	30, 31, 32, 33, 34	10, 70, 69, 02, 60, 76	45	Фактические затраты ГРО	30, 31, 32, 33, 34	10, 70, 69, 02, 60, 76	70
Отклонения фактических затрат от плановых	36	30, 31, 32, 33, 34	15	Отклонения фактических затрат УК от плановых	36	30, 31, 32, 33, 34	5	Отклонения фактических затрат ГРО от плановых	36	30, 31, 32, 33, 34	10
Определены общие затраты: по бюджету	37	35	115	Определены общие затраты: по бюджету	37	35	40	Определены общие затраты: по бюджету	37	35	70
				Учет расходов ГРО в УК	37	78	70	Переданы затраты ГРО в УК	78	37	70
Экспорт данных в финансовый учет	20, 23, 25, 26	37	115	Экспорт данных в финансовый учет	20, 23, 25, 26	37	45	Экспорт данных в финансовый учет	20, 23, 25, 26	37	70

\* Составлено авторами.

Информация о затратах в разрезе статей калькуляции, мест возникновения затрат, центров ответственности, носителей затрат или объектов калькулирования детализируется посредством аналитических счетов.

Предложенная нами многоцелевая система учета затрат в вертикально интегрированных газораспределительных организациях позволяет организовать весь учетный процесс в едином информационном поле бухгалтерских проводок, избегая дублирования информации. Рекомендованная методика дает возмож-

ность, отражая сметно-бюджетные и фактические данные, как по центрам ответственности, так и в целом по холдингу, получать отклонения в виде сальдо в режиме реального времени и оперативно принимать необходимые управленческие решения.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Керимов, В. Э. Группировка и учет затрат на издательско-полиграфических предприятиях по эко-



номическим элементам / В. Э. Керимов // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 3. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

2. О применении счетов управленческого учета по внутрихозяйственным расчетам инновационной деятельности в вертикально интегрированных структурах / Н. А. Ермакова, А. Р. Газизова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 8. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

3. Особенности учета затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А. Ю. Соколов, И. Р. Яхин // Все для бухгалтера. – 2006. – № 18. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению : приказ Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. – Электрон. тексто-

вые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

5. Поленова, С. П. Взаимосвязь производственных затрат в управленческом и финансовом учете / С. П. Поленова // Все для бухгалтера. – 2008. – № 8. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

6. Самусенко, С. Л. Новые тенденции учета по центрам ответственности / С. Л. Самусенко // Экономический анализ. Теория и практика. – 2008. – № 15. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

7. Счета управленческого учета / В. В. Палий, В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 7. – Электрон. текстовые дан. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант». – Загл. с экрана.

8. Энергетическая стратегия России на период до 2030 г. : распоряжение Правительства РФ от 13.11.2009 г. № 1715-р. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>. – Загл. с экрана.

## DEVELOPMENT OF MULTI-PURPOSE COST ACCOUNTING SYSTEM OF VERTICALLY INTEGRATED GAS TRANSPORTATION ORGANIZATIONS

*E.N. Samedova, A.V. Glushchenko*

The article highlights the key factors of the vertically integrated gas transportation organizations that affect the organization of management accounting. It is possible to define a multi-purpose nature of cost accounting systems and to formulate its objectives. The authors substantiate the necessity of applying the method of double entry accounting system in the construction costs. They have worked out the insufficiency of the economic literature of cost accounting techniques to solve all problems. The authorial method of multi-purpose designed cost accounting system, including the allocation of aggregate accounts for management accounting, the general scheme of constructing a system of cost accounting, the formation of typical accounting entries has been proposed.

**Key words:** *objectives of management accounting vertically integrated gas distribution organizations, multi-purpose system of cost accounting, methods of cost accounting, scheme of constructing a system of cost accounting, accounts for management accounting, correspondence of accounts*