



ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

М.В. ПРИМАКОВА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ СВЯЗИ

Эффективность принятия управленческого решения напрямую зависит от степени точности и надежности информации, на основании которой оно принято. Главным поставщиком информационной базы о результатах деятельности организаций связи является система производственного учета, направленная на получение корректных и своевременных данных о себестоимости производимой продукции (работ, услуг). Данные о себестоимости лежат в основе стратегически важных решений в области тарифной политики и выбора ассортимента оказываемых услуг связи.

При всем многообразии методов исчисления себестоимости не существует такой методики калькулирования затрат, которая бы позволила определить себестоимость продукции (работ, услуг) абсолютно точно. Любое распределение косвенных затрат искажает фактическую себестоимость, и ее точность определяется степенью обоснованности применяемой системы распределения. Распределение затрат представляет собой процесс отнесения понесенных затрат на определенные объекты калькулирования. Этот процесс осуществляется при помощи расчета коэффициентов распределения, пропорциональных величине выбранной базы.

Различают условное и причинно-следственное распределение затрат. В отечественной методике калькулирования себестоимости услуг связи, как и во всех традиционных системах калькуляции затрат, основой является условное их распределение, в котором за базу принимаются оплата труда основных работников или доходы от оказанных услуг, в результате чего учитываемые показатели себестоимости предоставляемых услуг оказываются искаженными. Причем, как правило, для всех накладных расходов выбирается один фактор распределения с наибольшим весом влияния и игнорируются прочие причины возникновения накладных расходов. Это является существенным недостатком традиционной системы калькуляции, поскольку на образование накладных расходов (даже в пределах определенной статьи затрат) влияет не одна характеристика объекта затрат, а их совокупность. Тогда объекты затрат могут включать в себя большую часть накладных расходов, хотя в реальности не являются их причиной в данной степени, и наоборот. В такой ситуации система распределения расходов может скрыть убыточность одного вида услуг и завысить рентабельность другого. Несмотря на низкий уровень аналитичности, распределение накладных затрат на основе условной (экспертной) оценки достаточно широко применяется также и в си-

Марина Владимировна ПРИМАКОВА, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета.

ду наличия в законодательстве положения о формировании неполной себестоимости продукции (работ, услуг). В этом случае управление ассортиментом и ценообразованием ведется по прямым издержкам, а в области накладных затрат детальное изучение их поведения отсутствует.

В случаях, когда прямые расходы сильно превышают накладные, значение распределения накладных расходов для выявления достоверной информации о себестоимости не будет содержать большой погрешности, а принимаемые на базе этого управленческие решения будут относительно эффективными.

Однако в силу совершенствования технологий, снижения материалоемкости и трудоемкости продуктов (работ, услуг), повышения роли информационных технологий и автоматизации производственных процессов доля накладных расходов постоянно увеличивается. С учетом специфики технологических процессов по предоставлению услуг связи в системе телекоммуникаций косвенные затраты составляют подавляющую долю в полной себестоимости оказанных услуг. В этих условиях даже незначительная ошибка в распределении накладных расходов или вовсе его отсутствие приведут к недостоверному формированию показателей себестоимости, что повлечет принятие неверных управленческих решений. Следовательно, в ситуации роста доли косвенных расходов указанный метод условного распределения затрат для организаций связи нельзя назвать приемлемым.

Исследование экономической литературы, освещающей порядок распределения и перераспределения затрат, показало, что точность перенесения их в стоимость услуг достигается с помощью метода ABC (Activity Based Costing — функциональный метод распределения накладных затрат). Он позволяет установить причинно-следственные отношения между оказываемыми услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг. Метод ABC рассматривает косвенные расходы как совокупность статей, имеющих различное значение и соответственно распределяемых пропорционально собственной базе, имеющей логическую связь с распределяемыми расходами.

Названный метод устанавливает взаимосвязь между накладными издержками и производственными процессами (операциями, функциями) в целях более точного распределения накладных издержек. Принципиальная схема распределения косвенных расходов данным методом заключается в следующем:

- 1) обособление групп затрат косвенных расходов;
- 2) идентификация производственных процессов (видов функциональной деятельности, операций);
- 3) выбор баз распределения затрат (драйверов затрат) для каждого производственного процесса;
- 4) определение себестоимости производственных процессов;
- 5) выбор баз распределения себестоимости производственных процессов (драйверов операций) для каждого объекта калькулирования — вида услуги связи;
- 6) определение суммы косвенных расходов по объектам калькулирования;
- 7) определение себестоимости калькуляционной единицы.

Итак, в системе ABC-костинг используется прием поэтапного распределения косвенных расходов на себестоимость оказанных услуг связи — распределение затрат по производственным процессам и последующее разделение расходов производственных процессов по услугам связи. Суть данного двуступенчатого подхода сводится к тому, чтобы вначале соотнести затраты с видами деятельности (производственными процессами), а затем виды деятельности — с услугами связи.

На первом этапе текущие расходы со счетов аналитического учета распределяются по производственным операциям. При дифференциации затрат между производственными процессами основной проблемой является обеспечение достоверности распределения затрат. Наиболее точное разделение достигается, если затраты прямо относятся к операции (не требуют распределения). В противном случае возникает главная проблема калькулирования себестоимости по любому методу — проблема выбора адекватной базы распределения. Во избежание косвенного распределения сумм

статей затрат между производственными процессами учет расходов должен быть организован таким образом, чтобы затраты были первично локализованы. Возможность логического отнесения затрат на производственные операции предоставляет реализация концепции отдельного учета затрат по местам их возникновения. Они возникают или сами, или в результате протекающих внутри них хозяйственных процессов.

Местами возникновения затрат в организациях связи являются производственные процессы — совокупность последовательно выполняемых не ограниченных во времени действий (операций, функций), генерирующих затраты и направленных на достижение распознаваемого результата (создание или обслуживание услуги связи). Все производственные процессы могут быть разделены по группам на основные, вспомогательные и управленческие. Основные производственные процессы непосредственно связаны с эксплуатацией средств и линий связи, а также оказанием услуг, в том числе услуг присоединения и услуг по пропуску трафика. К первой составляющей основных процессов относятся эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт используемого оборудования. Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг, отражают деятельность операторов по продвижению и маркетингу предоставляемых конечным потребителям услуг, выполнению работ по заключению договоров с абонентами и обеспечению их доступа к сетям и соответствующим услугам, осуществлению расчетов с пользователями и операторами за услуги и др. Вспомогательные производственные процессы включают сферы деятельности, связанные с созданием нормальных организационно-технических и санитарно-гигиенических условий труда и производства. Они связаны с обеспечением работы персонала, эксплуатацией зданий и сооружений, эксплуатацией оргтехники и других внеоборотных активов. Управленческие производственные процессы относятся к общему руководству организацией связи, организации учета, отчетности и аудита, общему маркетингу, снабжению, планированию развития сети оператора, обеспечению защиты информационных ресурсов, проведению метрологических проверок и метрологическому обеспечению и т.д.

Затраты идентифицируются по конкретным производственным операциям на основании первичных документов в момент их учетной регистрации. В связи с этим при отнесении затрат на производственные процессы в первичных учетных документах отдельными реквизитами должны быть отражены: номер субсчета того производственного процесса, для выполнения которого эти затраты понесены; аналитическая позиция соответствующей статьи затрат.

В случае невозможности непосредственного отнесения статьи затрат на один производственный процесс расходы распределяются пропорционально базе распределения, отражающей причины возникновения и степень использования данных затрат соответствующим производственным процессом. По экономическому содержанию базы распределения (драйверы) представляют собой совокупность фактических количественных показателей производственной деятельности оператора связи за отчетный период, наиболее тесно коррелирующих с затратами на осуществление конкретных видов производственных процессов, задействованных в оказании услуг связи.

Чаще всего в качестве драйверов при распределении затрат по производственным процессам могут выступать:

данные о количестве фактически отработанного времени — при распределении расходов на оплату труда и связанных с ними выплат и начислений;

площадь арендуемых помещений — при распределении расходов по эксплуатации зданий, сооружений, аренде помещений;

показания счетчиков или паспортная потребляемая мощность оборудования и т.д. — при распределении потребленной электроэнергии.

На следующем этапе распределения косвенных расходов фактические затраты, собранные на счетах производственных процессов, распределяются между услугами связи в определенной последовательности:

1) перераспределение затрат внутри вспомогательных процессов и их последующее распределение на основные и управленческие производственные процессы. Вспомогательные производственные процессы рас-

пределяются последовательно, что исключает взаимное распределение этих процессов друг на друга и образование нераспределенных остатков на субсчетах. Драйверами в данном случае являются количественные показатели об организационно-функциональном строении организации связи (площадь помещений, численность работников и т.д.);

2) распределение затрат основных производственных процессов на счета калькуляции себестоимости. Драйверами процессов на этом этапе являются количественные характеристики оказываемых услуг: количество обработанных телеграмм, заявок на обслуживание, выставленных счетов, подключений абонентов, количество минут трафика и т.д., пропорционально которым основные процессы переносят на них свою стоимость;

3) перенесение стоимости управленческих производственных процессов на услуги связи. Распределение затрат управленческих производственных процессов на виды услуг выполняется поэтапно, причем суммы затрат, разделенные ранее и отнесенные на себестоимость услуг связи, учитываются при расчете следующих пропорций распределения. Поскольку по управленческим процессам невозможно определить базу распределения в натуральных показателях, перераспределение данных на виды услуг производится на основании сведений о суммах затрат за период, понесенных для оказания конкретных видов услуг. Этот этап перераспределения является заключительным и формирует полную себестоимость услуг связи.

Итак, АВС изменяет базу распределения расходов на отдельные виды услуг: вместо использования в качестве такой базы доходов, получаемых от оказания услуг электросвязи, используются данные о результатах производственной деятельности, о функциональном строении организации, позволяющие установить причинно-следственные связи между производственными процессами и объектами калькулирования (услугами электросвязи).

Распределение затрат, основанное на элементах подхода АВС, должно базироваться на следующих принципах:

- наличие причинно-следственной связи затрат с производственными процессами и услугами, вследствие которых они возникли;
- по возможности приоритет прямого отнесения на соответствующие производственные процессы и услуги связи на основе данных первичных документов;
- в случае невозможности прямого отнесения затрат распределять их с применением соответствующих научно обоснованных баз;
- в случае невозможности определить научно обоснованную базу распределения затрат проводить этот процесс пропорционально ранее разделенным затратам.

Таким образом, становится очевидным, что метод функционального распределения затрат АВС, хотя и является достаточно трудоемким и сложным, дает более точное определение себестоимости услуг электросвязи. Это позволяет, с одной стороны, аргументированно обосновать тарифы на услуги связи в регулирующих органах, с другой — принимать верные управленческие решения по выбору ассортимента оказываемых услуг.

С целью унификации и повышения достоверности результатов распределения расходов следующим этапом работы по внедрению попроцессного калькулирования методом АВС является интеграция в автоматизированный процесс распределения затрат, что существенно снизит его трудоемкость и обеспечит объективность.

В целом, предложенная методика пошагового распределения затрат методом АВС при калькулировании себестоимости услуг связи является комплексной и для обеспечения управленческой деятельности должна применяться на постоянной основе. Рассмотренная учетная модель соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности и обеспечивает информационную основу системы управленческого контроля в процессе принятия управленческих решений.

*Статья поступила
в редакцию 13.05. 2010 г.*