

УДК 657

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ О РАСХОДАХ ОРГАНИЗАЦИЙ СВЯЗИ ПО ОСНОВНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**М.В. ПРИМАКОВА**

*(Полоцкий государственный университет)*

*Эффективность управления деятельностью организаций связи в значительной степени определяется оптимальностью применяемой учетно-отчетной системы, в том числе выбором методики учета производственных затрат и формируемой на ее основе внутренней отчетностью. Диверсификация производства телекоммуникационных организаций объективно требует новых подходов к учету расходов по основным видам деятельности с целью определения финансового результата по отдельным услугам связи. Результатом изучения действующей системы производственного учета в отрасли связи стала разработка комплексной методики раздельного учета расходов по производственным процессам, позволяющая на базе получения аналитических данных по отдельным объектам производственного учета осуществить сегментирование управленческой отчетности в разрезах, способствующих удовлетворению информационных потребностей внутренних пользователей и необходимых для принятия обоснованных управленческих решений.*

**Введение.** Одной из важнейших задач организаций отрасли связи на современном этапе является обеспечение прозрачности учета всех затрат и совершенствование управления ими. С учетом масштабов деятельности операторов связи эта задача представляется сверхсложной. Именно поэтому вопросы выбора и построения оптимальной системы учета затрат, совершенствования методологии производственного учета выходят на уровень первоочередных проблем, связанных с эффективным управлением деятельностью организаций связи.

Производственный учет является объективно обусловленным механизмом формирования информационной базы для управления субъектом хозяйствования. Подготовка эффективного управленческого решения требует детального изучения показателей деятельности организации связи за достаточно продолжительный период времени. В этой связи первоочередную роль в повышении эффективности управления деятельностью операторов связи играет рационально организованная внутрифирменная система управленческой отчетности. Сведения, получаемые в рамках производственного учета, позволяют оценивать эффективность деятельности организации в целом, ее отдельных структурных подразделений, направлений деятельности и т.д. Поэтому производственный учет и формируемая на его основе внутренняя отчетность являются не только источником информации об объекте управления, но и инструментом постоянного внутреннего контроля за осуществлением хозяйственной деятельности, приобретающего главенствующее значение в процессе совершенствования всей системы управления организацией.

**Основная часть.** В отечественной и зарубежной литературе отсутствует единая методика учета расходов в организациях электросвязи, учитывающая отраслевые особенности формирования затрат и себестоимости оказываемых услуг. Отсутствие регламента со стороны государства предоставляет организациям возможность самостоятельно устанавливать порядок ведения производственного учета на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии.

Организации связи в соответствии с законодательством Республики Беларусь для целей бухгалтерского учета в зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности должны подразделять понесенные расходы по видам деятельности, представляющим собой «часть затрат организации, относящуюся к доходам по видам деятельности, полученным организацией в отчетном периоде» [1, с. 42].

Доходы от оказания услуг связи учитываются раздельно по всем их видам на основе первичных документов по данным бухгалтерского учета. Учет же расходов в организациях связи в настоящее время ведется обезличенным (котловым) способом, сущность которого состоит в учете затрат на производство в целом по организации на счете 20 «Основное производство». Применение такого учета на практике экономически нецелесообразно и не соответствует требованиям международных стандартов.

Принадлежность расходов к тем или иным видам предпринимательской деятельности предопределяет методики их отражения в системе счетов бухгалтерского учета. Несмотря на то, что в отечественном учете существует теоретическое разделение расходов по видам деятельности на их составляющие, в аналитическом учете организаций связи Республики Беларусь вышеприведенные категории как отдельные объекты учета не отражаются.

Под основными видами деятельности подразумеваются те виды деятельности, которые непосредственно связаны с возмездным оказанием услуг связи – это услуги основного производства (предоставление доступа к ГТС; предоставление местного, международного телефонного соединения; услуги телевидения, радиовещания; внутренние, междугородние телеграммы и т.д.). Все остальные виды деятельности по оказанию услуг, выполнению работ и продаже товаров являются неосновными (непрофильными,

прочими). Это такие виды деятельности, как услуги вспомогательных производств (транспортные услуги, услуги ремонта телефонных аппаратов, полиграфическая, издательская деятельность и т.д.), услуги обслуживающих производств и хозяйств (услуги жилищно-коммунальных хозяйств, услуги подсобных сельских хозяйств, услуги учреждений отдыха и т.д.) и торговая деятельность.

Порядок учета расходов по основным видам деятельности организаций связи представлен в действующем законодательстве Республики Беларусь следующим образом: затраты по оказанию услуг связи учитываются на субсчете 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи» [2]. На счете 20 «Основное производство» обобщается информация о затратах на оказание услуг, «осуществление которых является целью создания данной организации» [2]. Поскольку согласно уставным документам целью деятельности организаций связи является своевременное, качественное и полное удовлетворение потребностей народного хозяйства и населения в услугах электросвязи с целью извлечения прибыли, на субсчете 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи» будут учитываться только расходы по осуществлению основных видов деятельности, связанных непосредственно с оказанием услуг электросвязи.

Расходы по прочим видам деятельности целесообразно отражать на следующих счетах бухгалтерского учета детализировано по видам производств: 23 «Вспомогательные производства»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; 44 «Расходы на реализацию». В конце отчетного периода расходы вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств распределяются на расходы, понесенные для выполнения работ (оказания услуг) по основным видам деятельности, и расходы, понесенные в связи с оказанием услуг, выполнением работ, производством продукции для реализации на сторону.

Отражение итогов раздельного учета расходов и формирование финансового результата по отдельным видам услуг связи и неосновным видам деятельности на счете 90 «Реализация» рекомендуется осуществлять на дополнительных субсчетах второго порядка в разрезе услуг связи и видов деятельности:

- субсчет счета 90-2.1.XX. «Себестоимость реализации по основным видам деятельности» в разрезе видов услуг связи;

- субсчет счета 90-2.2 «Себестоимость реализации по неосновным видам деятельности».

Таким образом, будет обеспечено формирование на счетах бухгалтерского учета раздельного учета затрат по признаку отношения к видам деятельности. Это позволит принимать оптимальные управленческие решения на основе получения достоверной информации о составе расходов, связанных с различными направлениями деятельности организаций связи, – в разрезе оказываемых услуг по основным видам деятельности и в целом по отдельным направлениям прочих непрофильных видов деятельности.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах [3]. Решение указанной проблемы невозможно без рациональной организации аналитического учета, который предназначен для детализированного отражения объектов учета в натуральном и денежном выражении на аналитических счетах бухгалтерского учета [3]. Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. «Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат» [2]. Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, используемые в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг).

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» затраты подразделяются на прямые и косвенные. Такая группировка затрат широко используется в производственном учете для расчета себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и определения размера полученной прибыли. Данная группировка регламентирована и для отечественных организаций. Так, согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета затраты подразделяются:

- на прямые, непосредственно связанные с технологическим процессом производства конкретного вида продукции (работ, услуг) и отражаемые по дебету счета 20 «Основное производство»;

- косвенные (накладные), связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством и организацией в целом и относимые в дебет собирательно-распределительных счетов: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Особенностью учета затрат в организациях связи является то, что большинство расходов являются косвенными, поскольку имеют причинно-следственные связи одновременно с несколькими услугами, поэтому не могут быть прямо и однозначно отнесены к определенной услуге. Согласно инструктивным положениям прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и других; а косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» [2].

Система учета затрат должна обеспечивать достоверный учет потребления ресурсов по видам услуг. Максимально точный учет потребления ресурсов по видам продукции (работ, услуг) может быть гарантирован только в случае прямого отнесения затрат на конкретные виды продукции (работ, услуг). В силу специфики технологического процесса организаций связи для оказания различных услуг задействуются одни и те же производственные ресурсы оператора связи и, наоборот, в рамках оказания одной услуги

могут быть использованы ресурсы различных цехов и структурных единиц. В таких условиях непосредственное распределение всех статей затрат на услуги электросвязи в рамках первичного учета не представляется возможным. Учитывая сложность ситуации для определения расходов по каждому виду услуг, необходимо рассмотреть процесс производства услуг на основе задействованных групп и видов бизнес-процессов. В связи с этим необходимо организовать раздельный учет расходов по производственным процессам, связанным с оказанием нескольких видов услуг с целью дальнейшего распределения пропорционально научно обоснованным баз, отражающих причины возникновения косвенных затрат. Это требует создания дополнительной группировки затрат, так как необходимо организовать на счетах аналитического учета раздельный учет расходов по производственным процессам.

Проанализировав экономическое содержание расходов, относящихся к различным видам производственных процессов в Российской Федерации и Республике Казахстан (табл. 1), можно сделать вывод, что расходы основных и вспомогательных процессов аналогичны расходам, учитываемым в отечественном законодательстве на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а расходы, относимые к совместным процессам (бизнес-процессам менеджмента), повторяют номенклатуру статей общехозяйственных расходов, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Таблица 1

Сравнительная характеристика производственных процессов в нормативном регулировании Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь

Российская Федерация		Республика Казахстан		Республика Беларусь	
Перечень производственных процессов согласно Методическим рекомендациям по ведению раздельного учета		Примерный перечень бизнес-процессов согласно Положению о ведении раздельного учета		Номенклатура статей косвенных расходов согласно Типовому плану счетов	
Основные производственные процессы	- эксплуатация средств связи и линий связи; - оказание услуг связи	Основные бизнес-процессы	- обслуживание клиентов; - предоставление услуг; - эксплуатация сети	Общепроизводственные расходы	- содержание и эксплуатация машин и оборудования; - амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; - страхование имущества; - отопление, освещение и содержание помещений; - плата за арендуемые помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве; - оплата труда работников, занятых обслуживанием производства
	Вспомогательные производственные процессы		- обеспечение работы персонала; - эксплуатация зданий и сооружений; - эксплуатация оргтехники и других внеоборотных активов		Вспомогательные бизнес-процессы
Совместные производственные процессы	- общее руководство организацией связи; - учет, отчетность и аудит; - общий маркетинг; - снабжение; - планирование развития сети оператора связи; - обеспечение защиты информационных ресурсов оператора связи; - проведение метрологических проверок и метрологическое обеспечение	Бизнес-процессы менеджмента	- общее руководство; - учет и отчетность; - маркетинг; - снабжение		Общехозяйственные расходы

Таким образом, в целях приведения порядка формирования информации о затратах на оказание услуг связи в соответствии с отечественными требованиями положений по бухгалтерскому учету предлагаем для белорусских организаций связи ведение раздельного учета расходов по производственным процессам на следующих счетах Типового плана:

- расходы основных производственных процессов на соответствующих субсчетах второго порядка субсчета 25-1 «Расходы основных производственных процессов»;
- расходы вспомогательных процессов на соответствующих субсчетах второго порядка субсчета 25-2 «Расходы вспомогательных производственных процессов»;
- расходы управленческих процессов на соответствующих субсчетах счета 26 «Общехозяйственные расходы управленческих процессов».

Использование попроцессного подхода к учету затрат позволяет использовать современные рекомендации и мировой опыт ведения хозяйственной деятельности оператора связи в условиях сокращенного жизненного цикла телекоммуникационных услуг. Определение видов и групп бизнес-процессов позволяет комплексно определить круг затрат, которые осуществляет оператор при производстве услуг связи. В рамках внедрения процессного метода раздельного учета необходима идентификация всех бизнес-процессов как производственных, так и управленческих, всестороннее их описание, оптимизация и унификация по организации. На основании этого станет возможным проведение анализа издержек в рамках бизнес-процессов и внедрение системы управления процессами в долгосрочной перспективе.

Важным объектом и конечной целью производственного учета в организациях связи является определение расходов по каждой конкретной услуге. Согласно действующим методическим положениям Республики Беларусь аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется как по видам затрат, так и по видам услуг [2].

Следующим этапом раздельного учета расходов является распределение косвенных затрат, собранных предварительно на счетах учета производственных процессов и неосновных видов деятельности по видам услуг связи. При этом важное значение имеет последовательность закрытия счетов и научное обоснование применяемых баз распределения. Закрытие счетов начинается со счетов производств и процессов, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивается счетами с минимальным набором потребителей и максимальным числом встречных затрат:

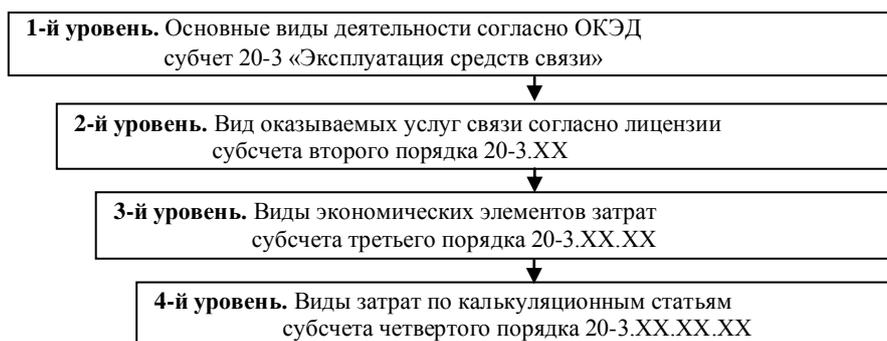
1) распределение расходов неосновных видов деятельности, относимых на услуги связи, учтенных на субсчетах счетов 23-1, 29-1 на счета учета производственных процессов 25-1, 25-2, 26;

2) распределение расходов вспомогательных производственных процессов, отраженных на субсчетах счета 25-2 на счета учета производственных процессов 25-1, 25-2, 26;

3) распределение расходов основных производственных процессов, аккумулированных на субсчетах счета 25-1 на счет 20-3 в разрезе услуг связи;

4) распределение расходов управленческих производственных процессов, собранных на субсчетах счета 26 на счет 20-3 в разрезе услуг связи и субсчета прочих видов деятельности по счетам 23-2, 29-2.

Согласно действующим методическим положениям учет общей суммы затрат на производство следует вести по экономическим элементам, а калькулирование себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – по статьям затрат [2]. Любая статья затрат в конечном счете относится к одному из пяти нормативно-регламентированных экономических элементов. Поскольку аналитический учет в организациях связи необходимо вести по видам услуг в разрезе номенклатуры статей затрат, то одновременный учет по экономическим элементам не составит трудностей. Таким образом, на субсчетах счета 20-3 в разрезе оказываемых услуг связи нами рекомендуется создавать уровни дополнительных аналитических позиций по отражению экономических элементов и статей затрат. В этом случае субсчет 20-3 будет иметь структурное строение, представленное на рисунке.



Рекомендуемая система аналитического учета по счету 20 «Основное производство»

Данные рекомендации по формированию информационной базы о произведенных затратах на соответствующих субсчетах счета 20-3 позволяют представить данные об основных видах деятельности в разрезе услуг связи с подразделением затрат на экономические элементы и статьи калькулирования, а также учесть прямые и косвенные расходы на оказание услуг связи.

В соответствии с действующим нормативным регулированием счет 20 «Основное производство» предназначен для учета только прямых затрат. Для учета косвенных расходов в поэлементном и поэтапном разрезе нами рекомендуется использовать аналогичный порядок детализации аналитических позиций на счетах учета накладных расходов по производственным процессам 25-1, 25-2 и 26 с последующим распределением на соответствующие субсчета счета 20-3 по статьям. Это позволит получить достоверную информацию о составе расходов, связанных с оказанием услуг связи, и обеспечить на счетах бухгалтерского учета, помимо прочих, группировку затрат по калькуляционным статьям.

Разработанная автором модель производственного учета обеспечивает создание рациональной системы управления ресурсным потенциалом организаций связи. Детализированный рабочий план счетов позволяет организовать учет по видам деятельности и резко расширяет возможности производственного учета, одновременно сокращая его трудоемкость, что обеспечивается системой рекомендуемых к использованию субсчетов и аналитических счетов.

Обоснование аналитических счетов производственного учета, необходимо производить с учетом следующих подходов:

1) количество и набор аналитических позиций должны быть такими, чтобы была возможность получить всю необходимую управленческую отчетность с достаточной степенью детализации и расшифровки;

2) количество аналитических разрезов не должно быть слишком велико, поскольку на обработку фактической информации будет уходить много времени, что негативно скажется на оперативности учета.

Разработанный вариант производственного учета в организациях связи должен быть обеспечен:

- процессом сбора данных;

- процессом обоснованного разделения расходов по видам деятельности и услугам связи.

В процессе сбора исходные данные о финансово-хозяйственных операциях поступают в систему производственного учета посредством заполненных оправдательных документов. Составленные должным образом документы являются первичной учетной информацией, которая используется в аналитическом и синтетическом учете затрат. Первичные документы составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения или сразу после ее окончания в местах возникновения затрат. В них фиксируется факт выполненной работы и количество использованных ресурсов.

В условиях раздельного учета затрат необходимо обеспечить при составлении первичных документов сбор такой информации, которая может быть использована для всех уровней бухгалтерского учета. В связи с этим, при отнесении затрат на производственные процессы в первичных учетных документах отдельными реквизитами должны быть отражены:

- субсчет того производственного процесса, для выполнения которого эти затраты понесены;

- статьи затрат, которые соответствуют характеру работ.

Это позволит облегчить обработку документа, ввод его в автоматизированную программу производственного учета и составления отчетности.

Кроме того, важное значение для четкой организации раздельного учета имеет последовательность формирования и распределения затрат на услуги связи.

Результаты проведенного исследования позволяют выделить следующие этапы по учету и распределению расходов с использованием раздельного учета расходов организаций связи:

- формирование прямых затрат на счета основных (счет 20-3.XX) и прочих видов деятельности, распределяемых на услуги связи (счета 23-1, 29-1) в поэлементном и постатейном разрезе;

- отражение накладных затрат на соответствующих счетах производственных процессов (счета 25-1, 25-2, 26) в разрезе элементов и статей затрат;

- распределение затрат по неосновным видам деятельности, относимым на услуги связи на основные, вспомогательные и управленческие производственные процессы;

- распределение затрат вспомогательных производственных процессов на основные, вспомогательные и управленческие производственные процессы. Вспомогательные производственные процессы распределяются последовательно, что исключает взаимное распределение этих процессов друг на друга и образование нераспределенных остатков на субсчетах. Таким образом, закрывается счет 25-2;

- распределение затрат основных производственных процессов на счета калькуляции себестоимости;

- распределение затрат управленческих производственных процессов на услуги связи, а также продукцию, работы и услуги непрофильных видов деятельности, реализованных на сторону. Распределение затрат совместных производственных процессов также выполняется поэтапно. Соответствующие субсчета счета 26 закрываются на соответствующие субсчета счетов 20-3.XX, 23-2, 29-2.

Представленная последовательность учетных процедур на аналитических счетах счета 20-3.XX позволит сформировать производственную себестоимость оказанных услуг связи в разрезе статей и элементов затрат.

Корреспонденция счетов по формированию полной себестоимости оказанных услуг представлена в таблице 2. Предложенный подход к отражению в бухгалтерском учете полной себестоимости услуг связи путем аккумулирования на соответствующих субсчетах расходов по их видам позволит получать на указанных субсчетах данные, непосредственно воспроизводимые по одноименным строкам в статистической и бухгалтерской отчетности, что будет способствовать упрощению учетного процесса, а также более достоверному определению финансового результата по отдельным направлениям деятельности организации связи.

Указанная методика раздельного учета расходов для формирования полной себестоимости оказанных услуг связи в разрезе ее составляющих составлена с учетом действующих нормативных актов Республики Беларусь и не противоречит положениям международных стандартов финансовой отчетности. Ведение раздельного учета формирует информационную базу для анализа затрат и результатов, обоснования и выработки управленческих решений в вопросах стратегического развития отрасли связи.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по раздельному учету расходов  
и отражению полной себестоимости услуг в организациях связи

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражены прямые затраты по оказанию услуг связи в разрезе экономических элементов и статей затрат	20-3.XX	10, 70, 69, 68, 60, 76...
2. Отражены прямые затраты по оказанию непрофильных видов деятельности, распределяемых на услуги связи, в разрезе экономических элементов и статей затрат	23-1, 29-1	10,70, 69, 68, 60, 76...
3. Отражены прямые затраты по оказанию непрофильных видов деятельности, не относимые на услуги связи	23-2, 29-2, 44	10,70, 69, 68, 60, 76...
4. Отражены косвенные расходы по основным производственным процессам в разрезе экономических элементов и статей затрат	25-1.XX	02, 05, 10, 70, 69, 68, 60, 76...
5. Отражены косвенные расходы по вспомогательным производственным процессам в разрезе экономических элементов и статей затрат	25-2.XX	02, 05, 10, 70, 69, 68, 60, 76...
6. Отражены косвенные расходы по управленческим производственным процессам в разрезе экономических элементов и статей затрат	26.XX	02, 05, 10, 70, 69, 68, 60, 76...
7. Распределение расходов по непрофильным видам деятельности на основные, вспомогательные и управленческие производственные процессы	25-1, 25-2, 26	23-1, 29-1
8. Распределение расходов вспомогательных производственных процессов на основные, вспомогательные и совместные производственные процессы	25-1, 25-2, 26	25-2
9. Распределение расходов основных производственных процессов на счета учета услуг связи	20-3.XX	25-1
10. Распределение расходов совместных производственных процессов на счета калькуляции услуг связи и непрофильные виды деятельности, не распределяемые на услуги связи	20-3.XX, 23-2, 29-2	26
11. Отражена производственная себестоимость реализованных услуг по основным видам деятельности в разрезе услуг связи	90-2.1.XX	20-3.XX
12. Отражена производственная себестоимость продукции, работ, услуг непрофильных видов деятельности, реализованных на сторону	90-2.2	23-2, 29-2, 44
13. Отражена выручка от реализации услуг связи по основным видам деятельности в разрезе услуг связи	51	90-1.1.XX
14. Отражены налоги из выручки	90-3	68
15. Определен финансовый результат по основным видам деятельности в разрезе услуг связи (прибыль/убыток)	90-9.1.XX 99	99 90-9.1.XX
16. Определен финансовый результат по прочим видам деятельности (прибыль/убыток)	90-9.2 99	99 90-9.2

Раздельный учет затрат по видам деятельности и производственным процессам – это основа информационной системы внутренней отчетности организаций связи, используемой в качестве инструмента постоянного мониторинга за результативностью их осуществления.

Изучение нормативно-правовых положений Республики Беларусь свидетельствует об отсутствии регламентации понятия внутренней отчетности, в том числе отчетности о расходах организации. В законодательстве присутствуют лишь косвенные указания на необходимость составления управленческой отчетности. Так, в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» отмечено, что одной из составляющей основных задач бухгалтерского учета и отчетности является: «обеспечение... внутренних... пользователей своевременной информацией... об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов» [3]. В Инструкции по применению Типового плана счетов есть указание, что «построение аналитического учета... должно обеспечить возможность получения данных..., необходимых для управления организацией» [2], что также подразумевает потребность в формировании внутренней управленческой отчетности, так как для целей управления данные аналитического учета должны быть представлены в необходимом информационном структурном формате.

Таким образом, можно констатировать, что внутренняя отчетность определяется тем значением, которое она имеет для информационного обеспечения внутренних пользователей в процессе принятия решений на различных уровнях управления организацией.

В современных условиях ведения экономической деятельности для телекоммуникационных организаций при формировании внутренней отчетности значительно возросло значение сегментации информации по сферам расходов. Это обусловлено существенным углублением диверсификации производства: появляются все новые услуги связи, расширяются рынки сбыта, возникает необходимость агрегирования информации. Представление отчетности о затратах и результатах финансово-хозяйственной деятельности в форме консолидированного отчета в целом по организации обычно не дает представления о деятельности фирмы по какой-то товарной группе (услуге) или в каком-либо географическом регионе. Всякое укрупнение ведет к

потере информации для заинтересованных пользователей, особенно при соблюдении стандартных требований по представлению внешней финансовой отчетности. Себестоимость, рентабельность, возможности роста, будущие перспективы и инвестиционные риски могут существенно различаться в отрасли связи по различным географическим регионам, группам потребителей, видам услуг. Диверсификация производства является главным стабилизатором прибыли для современных организаций связи. Если один из видов услуг перестает быть рентабельным, потери покрываются прибылью, получаемой от другой услуги. Такая информация может быть почерпнута только из правильно поставленного учета по сегментам и сегментной отчетности. Поэтому для всех потенциальных пользователей актуальной становится дополнительная аналитическая информация с сегментной структурой для упрощения анализа все более усложняющейся деятельности организаций связи.

Считается, что сегментная информация в большей степени обладает экономической релевантностью, что с такой информацией пользователи смогут более обоснованно оценивать прошлую деятельность представляющего отчетность субъекта, его перспективы на будущее, подверженность риску и стратегию руководства в области диверсификации. В результате такая информация поможет принимать лучшие решения относительно инвестирования и кредитования тех или иных видов и направлений деятельности, отдельных групп услуг связи в рамках принятой детализации учета.

Проведенное исследование обосновывает целесообразность выделения сегментной отчетности о расходах организаций связи в качестве составного элемента всей совокупности внутренней отчетности, предназначенной максимально адекватно отражать хозяйственную деятельность организации в целях ее эффективного регулирования. Подготовка и использование внутренней сегментной отчетности о расходах является реакцией на потребность в более детальной информации о деятельности организаций связи. Кроме того, сегментная отчетность – это один из элементов генерации учетной информации для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, что подтверждается МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Согласно IFRS 8 отчетность по каждому сегменту основывается на управленческой информации и используется для составления финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 1 января 2009 года.

Одним из наиболее сложных вопросов по составлению управленческой сегментной отчетности о расходах является выбор оптимального количества и состава сегментов.

Существует ряд способов идентификации сегментов. Критериями могут служить образование юридического лица, организационная структура, товары и услуги, группы потребителей и географические регионы. Универсальное определение подотчетных сегментов производства дать невозможно, так как каждая организация и ее деятельность уникальны и имеют свою специфику. Вследствие этого существующие стандарты и нормы задают лишь общие ориентиры. Определение конкретных сегментов производства оставлено в основном на усмотрение администраций фирм [4, с. 77].

Таким образом, при выделении сегмента достаточно воспользоваться структурой внутренней управленческой отчетности. Так, в ходе управления ресурсами руководство организации связи на постоянной основе анализирует расходы основных направлений деятельности в разрезе ключевых составляющих: производственных процессов, услуг, статей затрат. Эти направления и должны быть взяты за основу для представления сегментной информации о расходах во внутренней отчетности.

Применительно к организациям связи сегментацию внутренней отчетности о расходах рекомендуется проводить по следующим направлениям:

- 1) в разрезе расходов по видам деятельности;
- 2) расходов по производственным процессам;
- 3) себестоимости услуг связи (сегменты услуг);
- 4) экономических элементов и статей затрат;
- 5) филиалов и узлов связи (географические сегменты);
- 6) расходов по ключевым видам клиентов.

Сформированные данные сегментной внутренней отчетности о расходах организаций связи позволяют оценить эффективность работы каждого сегмента бизнеса. Результатом распределения расходов по сегментам является согласование с соответствующими показателями, раскрытыми в управленческой отчетности в целом по организации, так как это определяет основную цель генерирования информации в разрезе сегментов.

Как правило, телекоммуникационные организации имеют распределенную структуру с достаточно большим количеством обособленных подразделений, поэтому огромное значение имеют задачи консолидации и анализа отчетной информации в рамках всей организации в целом.

При подготовке консолидированной отчетности могут возникнуть проблемы, обусловленные тем, что учетные данные подразделений и филиалов разрозненны, учетные регистры не всегда сопоставимы по содержанию операций. Таким образом, нужно решить три важные задачи: 1) организовать сбор учетных данных из подразделений; 2) установить критерии их взаимной сверки; 3) привести данные к единой структуре, позволяющей анализировать внутреннюю отчетность.

Наилучшим решением проблемы, связанной с расхождениями в отчетности, является установление единой учетной политики для всех дочерних подразделений, единого рабочего плана счетов и системы классификаторов аналитических данных. Основой составления консолидированной внутренней от-

четности о расходах является система отдельного учета расходов по видам деятельности, производственным процессам и услугам связи, методика которой была рассмотрена выше. Данный подход к постановке производственного учета позволит обеспечить не только единое информационное пространство внутренней отчетности, но и высокую производительность, оперативность доступа к информации, возможность консолидации и анализа информации в различных аналитических разрезах.

**Заключение.** Разработка и внедрение предлагаемых методик отдельного учета расходов по видам услуг и сегментирования внутренней отчетности о расходах организаций связи позволяет осуществить:

- отдельный учет затрат с целью оперативного изучения взаимосвязи между объемом услуг связи, расходами и доходами. Это обеспечит достоверный учет потребления ресурсов по видам услуг связи, что позволит оперативно планировать и управлять финансовыми, материальными и человеческими ресурсами организаций связи;
- интеграцию отдельного учета и распределения расходов по видам услуг в автоматизированную среду с целью упрощения трудоемкого процесса учетной работы, контроля, нормирования и планирования затрат, формирующих себестоимость услуг связи;
- достоверность и прозрачность ведения финансово-хозяйственной деятельности, что важно для привлечения инвестиций на модернизацию отрасли связи;
- агрегировать международный опыт составления сегментной отчетности;
- планировать, анализировать и контролировать деятельность организации с помощью гибкой системы бюджетов, в том числе бюджета доходов и расходов;
- своевременно получать статистическую, налоговую и бухгалтерскую (финансовую) отчетность о затратах;
- организовать эффективное управление территориально удаленных подразделений, обеспечить консолидацию данных о понесенных издержках.

Предложенная методика производственного учета составляет основу отраслевого учета затрат с учетом специфики телекоммуникационной отрасли и включает расчет полной себестоимости услуг связи, отдельный учет затрат по профильным и непрофильным видам деятельности, составление финансово-управленческой отчетности. Преобразуя данные производственного учета в управленческую информационную базу, дополняя оперативными сведениями и внутренней сегментной отчетностью, происходит формирование единой интегрированной информационной учетно-отчетной системы, позволяющей обеспечить эффективное управление затратами и результатами.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Расходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 182 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2004. – № 5. – С. 41 – 51.
2. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2003. – № 34. – С. 20 – 112.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-ХП: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
4. Новодворский, В.Д. Бухгалтерская отчетность организаций: учеб. пособие / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2004. – 376 с.

Поступила 27.09.2010

#### IMPROVEMENT OF THE COST ACCOUNTING AND INTERNAL COST REPORTING OF THE BASIC ACTIVITIES IN TELECOMMUNICATION COMPANIES

**M. PRIMAKOVA**

*The effectiveness of the management in telecommunication companies is significantly determined by the soundness of the applied accounting and reporting system, including the chosen methodology of the production cost accounting and internal reporting which is formed on its basis. Diversification of the activities of telecommunication companies objectively requires new approaches to be used in cost accounting of the basic activities in order to estimate financial results in each type of telecommunication services. As a result of the studying of the effective production accounting system in telecommunication sector, there is the development of the complex methodology of the separate cost accounting in various production processes, which allows, on the basis of derived analytics for different production units, to break down management accounting reporting in the way responding to needs of internal users and sustaining sound management decision-making process.*