

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.47:621.39 (476)

ПРИМАКОВА
МАРИНА ВЛАДИМИРОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ
ОРГАНИЗАЦИЙ СВЯЗИ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2011

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Папковская Пелагея Яковлевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

Официальные оппоненты: Стражев Виктор Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Гизатуллина Вера Георгиевна, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный университет транспорта», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 21 сентября 2011 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 30 июня 2011 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Богдан Н.И.

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях включения страны в мировые интеграционные процессы развитие информационно-телекоммуникационной сферы является одним из приоритетов социально-экономического развития Республики Беларусь как одного из главных факторов подъема национальной экономики, увеличения деловой и интеллектуальной активности общества. Для активизации инновационной деятельности, формирования инвестиционной привлекательности и обеспечения конкурентоспособности отечественных операторов электросвязи первоочередной становится проблема модернизации существующего информационного обеспечения руководства организаций электросвязи, ведущая роль в котором отводится управлению ресурсным потенциалом. В этих условиях повышается актуальность построения рациональной системы производственного учета, формирующей показатели качественной оперативной информации о затратах с учетом специфики телекоммуникаций, что в свою очередь требует разработки и внедрения соответствующих методов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг электросвязи, а также эффективной внутренней отчетности о затратах.

Представляется, что данная проблема является на сегодняшний день недостаточно разработанной. Различным аспектам производственного учета, имеющим практическую значимость, посвящены исследования отечественных и зарубежных ученых: А. Апчерча, И.А. Басманова, П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, К. Друри, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, А.П. Михалкевича, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, Д.А. Панкова, П.Я. Папковской, Я.В. Соколова, Дж. Фостера, А.Д. Шеремета, Р. Энтони и др.

Несмотря на значительное количество публикаций, посвященных проблемам развития производственного учета, преимущественным объектом исследований выступают организации промышленности. Особенности управления и учета затрат в организациях связи рассматриваются в работах Г.С. Артемьевой, Е.Н. Дадеркиной, Е.И. Зуевой, Л.Ю. Красиковой, Т.А. Кузовковой, Н.Ю. Плотниковой, А.М. Пронина, Т.Ю. Салютиной, Л.А. Сафоновой, Н.П. Резниковой и др. Однако применительно к отраслевой проблематике необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию методологических и практических аспектов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг электросвязи, отвечающих специфике телекоммуникаций Республики Беларусь.

Актуальность вышеизложенных проблем и недостаточность их разработки в нормативных документах министерств и ведомств Республики Беларусь

определили выбор темы диссертации, цель, задачи и направления исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований в области бухгалтерского учета. Отдельные результаты исследования нашли отражение в следующих темах научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета и аудита УО «Полоцкий государственный университет»: «Совершенствование бухгалтерского, управленческого учета и внутреннего аудита за счет применения активных систем компьютерного учета в рамках «Интернет-технологий» (№ ГБ 7021, 2004—2005 гг.), «Совершенствование учета и анализа инвестиционной деятельности в современных условиях хозяйствования» (№ 2326, 2006—2008 гг.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию методик учета затрат, калькулирования себестоимости услуг, сегментированию внутренней отчетности о затратах с учетом специфики деятельности организаций электросвязи.

Вышеназванная цель обусловила постановку и решение следующих задач:

- исследовать экономическое содержание понятия «производственный учет» для обоснования соответствующей специфике отрасли электросвязи трактовки этого термина с целью последующего построения рациональной системы объектов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг;
- изучить действующую методику учета затрат в организациях электросвязи Республики Беларусь и стран СНГ для разработки рекомендаций по ее совершенствованию и обосновать необходимость формирования косвенных затрат по технологическим стадиям производства в разрезе процессов, что обеспечит формирование достоверной информации о величине затраченных ресурсов в разрезе отдельных объектов производственного учета;
- проанализировать состояние внутренней отчетности о затратах организаций электросвязи для обоснования целесообразности выделения в качестве ее составного элемента сегментной отчетности о затратах в соответствии с МСФО и разработать формы сегментной отчетности, обеспечивающие наглядное представление затрат в аналитических разрезах с целью формирования информационной базы для анализа и контроля эффективности деятельности каждого подотчетного сегмента;
- обобщить теорию и практику калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и разработать предложения по совершенствованию традиционной методики исчисления себестоимости услуг электросвязи методом по-

этапного распределения затрат на основе установления причинно-следственных связей между оказываемыми услугами связи и понесенными при их оказании затратами в целях рационального и наиболее точного определения полной себестоимости услуг связи телекоммуникационной отрасли.

Объектом исследования является система производственного учета Республики Беларусь. Предметом исследования выступают методики синтетического и аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости услуг, а также система внутренней отчетности о затратах в организациях электросвязи. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен отсутствием достаточного теоретико-методологического обоснования действующих методик производственного учета в организациях электросвязи, использование которых не позволяет сформировать информационную базу, необходимую для эффективного управления деятельностью субъектов предпринимательства и отвечающую современным требованиям углубления рыночных отношений в экономике Республики Беларусь.

Положения, выносимые на защиту.

1. Впервые разработанная иерархическая структура объектов производственного учета для организаций электросвязи Республики Беларусь и обоснование их экономического содержания и классификации в соответствии с отраслевой спецификой исходя из научно обоснованного определения понятия «производственный учет» как единого учетного процесса, состоящего из трех этапов: 1) учета затрат, 2) распределения затрат, 3) калькулирования себестоимости услуг электросвязи. Это будет способствовать повышению уровня аналитичности учетной информации, расширению информационных возможностей производственного учета и одновременному уменьшению его трудоемкости.

2. Усовершенствованная методика учета затрат в организациях электросвязи, суть и новизна которой состоят в раздельном учете затрат по видам деятельности и технологическим процессам с использованием разработанных дополнительных субсчетов и счетов аналитического учета, что в отличие от применяемого в действующей практике «котлового» учета, позволяет обеспечить отнесение большей части косвенных затрат на объекты учета прямым методом с помощью разработанного классификатора косвенных затрат, сгруппированных по технологическим процессам и операциям, для формирования достоверной информационной базы с разной степенью детализации в целях экономически обоснованного определения величины затраченных ресурсов в разрезе отдельных объектов учета затрат.

3. Научно обоснованная структуризация принципов формирования и критериев идентификации внутренней сегментной отчетности о затратах организаций электросвязи, а также комплекс разработанных и предложенных к внедрению в учетную практику форм внутренней сегментной отчетности о затратах в

рамках принятой пообъектной детализации учета затрат, позволяющие формировать экономически релевантную отчетную информацию для принятия эффективных управленческих решений по использованию ресурсов каждым подотчетным сегментом.

4. Комплексная методика пооперационного калькулирования себестоимости оказываемых услуг электросвязи с использованием основополагающих элементов метода ABC (Activity Based Costing), модифицированных с учетом специфики деятельности организаций электросвязи, суть и новизна которой заключаются в поэтапном распределении затрат по технологическим процессам и услугам с помощью разработанной системы драйверов ресурсов и драйверов процессов, позволяющем с высокой степенью достоверности определять стоимость каждого процесса, формировать себестоимость услуг электросвязи, аргументированно обосновывать тарифы и принимать управленческие решения в области ассортиментной политики.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета, отчетности и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). В работе предложены обоснованные научно-практические рекомендации по совершенствованию методик производственного учета, отвечающие современным условиям хозяйствования.

Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную научную новизну и практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции» (Гомель, 2004), «Формирование рыночной среды эффективного функционирования агробизнеса Республики Беларусь в условиях международной интеграции и глобализации» (Горки, 2004), «Проблемы сацьяльна-эканамічнага, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў» (Минск, 2004), «НИРС—2004» (Гродно, 2004), «Актуальные проблемы экономики и права» (Барановичи, 2010), «Стратегія розвитку фінансово-економічних та соціальних відносин: регіональний аспект» (Харьков, 2010), «Учет как информационная система для экономической безопасности предприятий в конкурентной среде» (Тернополь, 2010).

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 17 научных работ, в том числе 6 статей в научных рецензируемых журналах, 1 — в рецензируемом сборнике научных трудов, 1 — в сборнике научных трудов, 6 — в материалах конференций, 2 — в тезисах докладов

конференций и 1 иная публикация; из них 6 работ, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (объем — 5,8 авторского листа), и 9 прочих публикаций (объем — 2 авторских листа).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 156 наименований использованных источников и 17 публикаций соискателя, и приложений. Работа изложена на 186 страницах. Объем, занимаемый 7 рисунками, 10 таблицами и 22 приложениями, составляет 78 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе **«Теоретико-методологические аспекты становления и развития производственного учета»** рассмотрены современное состояние, проблемы и направления развития производственного учета в соответствии с рекомендациями международных стандартов учета и отчетности, выявлены экономическая сущность понятия «производственный учет», его составные элементы и объекты применительно к отраслевой специфике деятельности организаций электросвязи.

На основе изучения отечественной и зарубежной научной литературы определена экономическая сущность производственного учета в системе управленческого учета в качестве составной части всего процесса управления деятельностью субъекта хозяйствования и дана его трактовка как способа получения, систематизации, группировки информации о затратах и их распределения по объектам учета в целях контроля и управления, а также последующего расчета себестоимости единицы оказанных услуг связи. Это позволило выделить в системе производственного учета организаций электросвязи помимо двух общепринятых подсистем (учета затрат и калькулирования себестоимости услуг) третью, которая организационно и информационно обеспечивает их взаимосвязь, — методику распределения косвенных затрат, имеющих наибольший удельный вес в совокупных затратах организаций электросвязи.

Проведенное исследование различных мнений относительно экономической сущности объекта учета затрат и калькуляционного объекта дало возможность предложить обобщенное определение объекта производственного учета организаций электросвязи как признака группировки затрат, определяющего формирование учетных данных для получения информации в целях контроля и управления, а также калькулирования себестоимости услуг. Использование уточненного определения позволит устранить существующие методологические разночтения в трактовке указанного показателя, оказывающего непосредственное влияние на величину себестоимости и финансового результата дея-

тельности организации.

В целях создания рационального учетного механизма формирования затрат в организациях связи Республики Беларусь автором аргументирована необходимость идентификации объектов производственного учета применительно к предмету исследования — организациям электросвязи с учетом их отраслевой принадлежности. В результате изучения действующих методических положений, регулирующих формирование затратного механизма, обосновано выделение экономических элементов и статей затрат как первичных объектов производственного учета.

Требования отечественных нормативных положений позволили считать объектом производственного учета расходы по видам деятельности. В ходе исследования выявлена понятийная и правовая неоднозначность регламентации уставной деятельности организации, несогласованность с международными подходами, что затрудняет определение состава вышеназванных расходов в качестве объекта производственного учета. В связи с этим были исследованы положения нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Казахстан, требования международных стандартов, всесторонне рассмотрены различные точки зрения экономистов на определение категорий «расходы» и «вид деятельности», что позволило раскрыть экономическое содержание расходов по видам деятельности как объекта производственного учета и предложить их определение — часть затрат организации на производство и реализацию в течение отчетного периода определенного набора однородной продукции, товаров, работ, услуг, обусловленных соответствующей выручкой.

Научная новизна предлагаемого определения заключается в установлении критериев отнесения затрат к отдельным видам деятельности организаций электросвязи — соответствие полученным доходам в форме выручки, ограничение рамками отчетного периода и формирование однородной по составу продукции (работ, услуг), что дало возможность выявлять основные и прочие составляющие финансового результата хозяйствования организации за отчетный период. Это позволило классифицировать виды деятельности организаций электросвязи на профильные (основные) и непрофильные (прочие, неосновные) и обосновать необходимость отдельного учета затрат по ним.

Результаты исследования отраслевых особенностей процесса оказания услуг связи по профильным видам деятельности, рассредоточенного по территории и состоящего из нескольких этапов, обусловили необходимость группировки затрат организаций электросвязи по отдельным процессам производственного цикла с целью исследования состава и содержания затрат, порядка их формирования и отнесения в себестоимость оказываемых услуг. На основании этого в качестве специфического объекта учета затрат и калькулирования себестоимости выделены технологические процессы и предложена их следующая

трактовка — однозначно определяемая совокупность последовательно выполняемых операций, генерирующих затраты и направленных на достижение распознаваемого результата (создание или обслуживание услуги связи). По итогам изучения положений нормативных актов стран СНГ с учетом сложной структуры производственного процесса оказания услуг связи разработан перечень и проведена классификация технологических процессов для отечественных организаций электросвязи с ранжированием по убыванию их значимости в непосредственном создании услуг на три группы:

- 1) основные, связанные с оказанием услуг и обслуживанием клиентов;
- 2) вспомогательные, обеспечивающие необходимые условия для выполнения основных процессов;
- 3) управленческие, необходимые для эффективного функционирования основных и вспомогательных процессов.

Использование вышеизложенного подхода к формированию структуры производственного процесса оказания услуг связи дало возможность разработать функционально полное описание операций, входящих в каждый процесс, что позволяет сопоставлять с ними понесенные затраты для эффективного управления затратами.

На базе рекомендаций международных стандартов, предписывающих аккумулирование затрат в организациях сферы услуг по каждой услуге, для которой устанавливается отдельная продажная цена, обосновано выделение отдельной услуги в качестве объекта производственного учета организаций электросвязи. Рассмотрение различных точек зрения на определение сущности услуги как социально-экономической и правовой категории с учетом необходимости регулирования различных видов услуг нормами соответствующей отраслевой принадлежности позволило раскрыть их экономическое содержание как объекта производственного учета и определить услугу электросвязи как конечный продукт деятельности организации электросвязи (по приему, обработке, хранению и передаче различного рода знаков, сигналов, голосовой информации, письменного текста, изображений, звуков или иных сообщений по радиосистеме, проводной, оптической и другим электромагнитным системам), направленный на удовлетворение потребностей других лиц, результаты которого не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. В предложенной формулировке учтена специфика технологического процесса телекоммуникационных организаций, что дало возможность охарактеризовать применительно к сфере электросвязи основные свойства услуг, которые организация должна учитывать при учете затрат и формировании себестоимости.

На основании систематизации объектов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг разработана иерархическая структура объектов производственного учета для организаций электросвязи (рисунок 1).

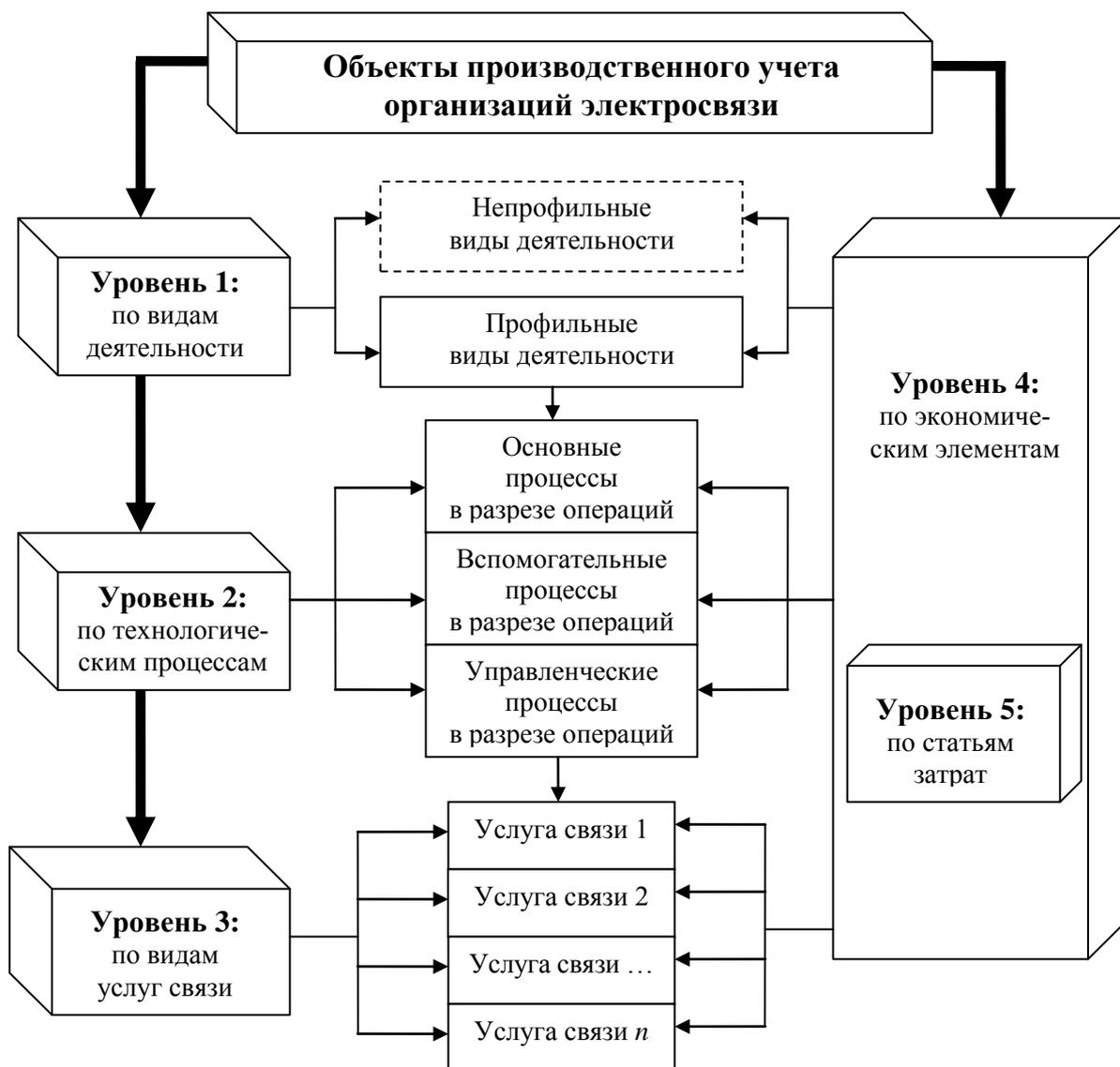


Рисунок 1 — Объекты производственного учета и их классификация в организациях электросвязи

Авторский комплексный подход к затратам производства как объекту производственного учета соответствует сложности и динамизму деятельности организаций связи, учитывает специфику конкретной подотрасли электросвязи в современных условиях, что позволяет отслеживать формирование затрат профильных видов деятельности в разрезе элементов и статей по двум группам объектов: 1) услугам — в целях расчета себестоимости; 2) технологическим процессам — для контроля за уровнем затрат.

Изучение специальной литературы позволило выявить основные экономические особенности отрасли электросвязи как важного сектора производственной и социальной инфраструктуры, оказывающие влияние на состав и структуру затрат, которые нужно учитывать при формировании методики производственного учета услуг. Это позволило обосновать необходимость разработки и внедрения соответствующих специальных методов раздельного пообъектного учета затрат и пооперационного калькулирования себестоимости услуг электросвязи.

Во второй главе **«Современное состояние учета затрат в организациях электросвязи и основные направления его развития»** исследованы состояние, проблемы и направления развития учета затрат, научно обоснованы и разработаны методика раздельного пообъектного учета затрат, принципы сегментирования внутренней отчетности о затратах применительно к специфике деятельности организаций электросвязи.

Изучение действующей методики учета затрат в организациях электросвязи обезличенным способом, суть которого состоит в отражении затрат на производство в целом по организации на счете 20 «Основное производство», позволило выявить ее существенный недостаток, снижающий информативность учетных данных и значимость формируемой на ее основе внутренней отчетности: «котловая» система счетоводства не предусматривает выделение учетных позиций по видам деятельности, а также отдельным услугам.

Для устранения этого недостатка разработана усовершенствованная методика раздельного учета затрат по ранее выделенным объектам производственного учета в разрезе видов деятельности и технологических процессов. Она позволяет аккумулировать учетные данные с целью получения достоверной информации о составе затрат, связанных с различными видами деятельности организаций связи: в разрезе оказываемых услуг по профильным видам деятельности — на счете 20-3 «Эксплуатация средств связи»; в целом по отдельным направлениям прочих непрофильных видов деятельности — на счетах 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию». При этом учетно-аналитическая информация о непрофильных видах деятельности в части данных о затратах, относимых на услуги связи, собирается на соответствующих субсчетах, что обеспечивает при их распределении достоверность формирования затрат.

Детализацию учетной информации о косвенных затратах по профильным видам деятельности ввиду сложности их определения по каждому виду услуг рекомендовано осуществлять на основе упорядоченных данных о затратах по задействованным для оказания услуг связи группам технологических процессов. Это обусловлено отраслевыми особенностями характера производства и приложения труда, а также производимого продукта (услуги связи), в силу ко-

торых большинство затрат имеют причинно-следственные связи одновременно с несколькими услугами и потому являются косвенными и не могут быть прямо и однозначно отнесены к определенной услуге в рамках первичного учета. В существующей отечественной системе учета затрат получить показатели, касающиеся объекта — технологических процессов, используя лишь данные синтетического учета, невозможно. Учитывая большое значение данных объектов для принятия управленческих решений по оптимизации ресурсного потребления и последующего калькулирования себестоимости услуг, обоснована необходимость организации аналитического учета затрат профильной деятельности по технологическим процессам с целью их дальнейшего распределения на услуги электросвязи.

На наш взгляд, данную проблему позволяет решить создание классификатора косвенных затрат, сгруппированных по признаку принадлежности к технологическим процессам на следующих счетах Типового плана:

- 25-1 «Расходы основных технологических процессов»;
- 25-2 «Расходы вспомогательных технологических процессов»;
- 26 «Общехозяйственные расходы управленческих процессов».

Для каждой операции, выделенной в рамках технологических процессов, идентифицирован свой перечень косвенных затрат, которые по отношению к определенному процессу представляют собой прямые затраты, на основании чего возможно последующее более достоверное определение себестоимости отдельных видов услуг связи.

В результате обобщения накопленного опыта по вопросу обоснования очередности закрытия счетов при списании косвенных затрат разработан алгоритм последовательной дифференциации затрат, включающий следующие этапы:

- 1) списание затрат непрофильных видов деятельности, относимых на услуги связи, на счета учета затрат по технологическим процессам;
- 2) списание затрат вспомогательных технологических процессов на счета учета основных, прочих вспомогательных и управленческих технологических процессов;
- 3) списание затрат основных технологических процессов на услуги связи;
- 4) списание затрат управленческих процессов на услуги связи и непрофильные виды деятельности.

Требования действующих методических положений о формировании учетной информации о затратах в разрезе экономических элементов и статей обусловили проведение аналитического исследования информационно-структурного содержания номенклатуры затрат, установленной для организаций электросвязи в законодательстве Республики Беларусь и других стран. Это позволило разработать номенклатуру статей затрат по признаку прямого отнесения к технологическим процессам и услугам связи, основанную на позициях,

уточненных для целей калькулирования и составления отчетности, включающих наряду с законодательно регламентированными дополнительно введенные пункты в соответствии со спецификой технологического процесса оказания услуг электросвязи. Предложенный подход позволяет формировать согласованные аналитические данные, непосредственно воспроизводимые по одноименным строкам в статистической и внутренней бухгалтерской отчетности, что способствует упрощению учетного процесса, а также более достоверному определению себестоимости оказанных услуг. В результате исследования аргументирована необходимость введения на субсчете 20-3 «Эксплуатация средств связи» в разрезе оказываемых услуг электросвязи уровней дополнительных аналитических позиций по отражению экономических элементов и статей затрат. В этом случае субсчет 20-3 будет иметь структурное построение, представленное на рисунке 2.

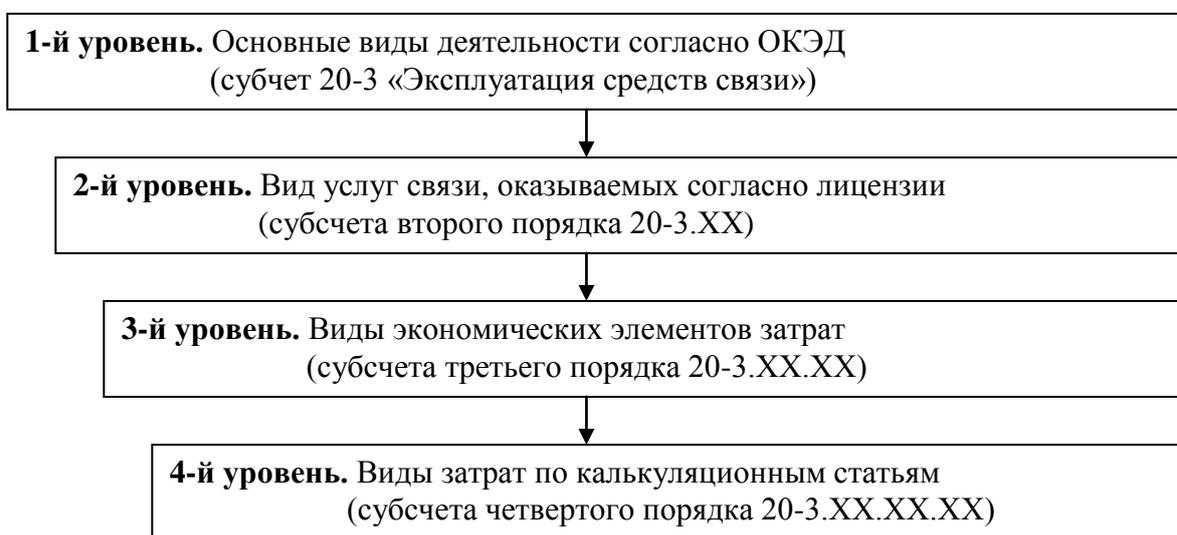


Рисунок 2 — Рекомендуемая система аналитического учета затрат по счету 20 «Основное производство»

Аналогичный порядок детализации аналитических позиций рекомендован для учета косвенных затрат по технологическим процессам с последующим распределением на соответствующие субсчета счета 20-3 «Эксплуатация средств связи» постатейно. Это позволит получать достоверную информацию о составе затрат, связанных с оказанием услуг связи, и обеспечить их необходимую группировку на счетах бухгалтерского учета.

Разработанная автором модель пообъектного учета затрат обеспечивает рациональное управление ресурсным потенциалом операторов связи, и тем самым является основой формирования информационной базы для организации эффективной системы внутренней отчетности о затратах. Изучение нормативно-правовых положений Республики Беларусь и Российской Федерации свидетельствует об отсутствии регламентации понятия внутренней отчетности, в том

числе о затратах организации. Косвенные указания на необходимость составления управленческой отчетности позволили определить внутреннюю отчетность исходя из того значения, которое она имеет для информационного обеспечения внутренних пользователей в процессе принятия решений на различных уровнях управления организацией, как систему взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности организации или ее составляющих за истекший период.

Проведенное исследование тенденций развития законодательного и методического обеспечения формирования внутренней отчетности с использованием международного опыта дало возможность обосновать нецелесообразность представления отчетности о затратах в форме консолидированного отчета в целом по организации и необходимость сегментации информации по сферам затрат для максимально адекватного отражения хозяйственной деятельности организации в целях ее эффективного управления.

Изучение основных принципов формирования показателей сегментной отчетности определило выбор оптимального количества и состава сегментов на базе критериев их идентификации, обеспечивающих получение качественной информации о затратах организаций, ориентированной на приоритетность запросов внутренних пользователей. Это позволило рекомендовать сегментацию внутренней отчетности о затратах применительно к организациям электросвязи по следующим направлениям: виды деятельности, технологические процессы, услуги, экономические элементы и статьи затрат, географические регионы, ключевые группы клиентов.

Разработанные и предлагаемые к использованию формы сегментной отчетности о затратах составлены в разрезе двух приоритетных направлений — уровней управления и временного лага, определяющих структуру показателей отчетов, сложившуюся в конкретном периоде. Основные достоинства рекомендуемого аналитического обеспечения при практическом использовании заключаются в децентрализации управления затратами, обеспечении координации и взаимосвязи деятельности всех подразделений, распределении ответственности. В результате анализа полученных данных возможна адекватная корректировка оперативных плановых заданий, что позволит руководству в полной мере осуществлять контроль и управление затратами на уровне как организации в целом, так и структурных подразделений и отдельных видов услуг. Представление сегментной информации о затратах дает возможность привести в соответствие внутреннюю и внешнюю отчетность, что в свою очередь значительно снизит нагрузку, требуемую для поддержания двух различных систем отчетности внутри одной организации.

В третьей главе **«Методики распределения косвенных затрат и калькулирования себестоимости услуг и их развитие»** разработана комплексная ме-

тодика попроцессного калькулирования себестоимости услуг электросвязи, базирующаяся на результатах пообъектного учета затрат и основополагающих принципах метода ABC, а также система научно обоснованных баз распределения (драйверов) косвенных затрат.

Сформулированные принципы формирования и калькулирования себестоимости с учетом отраслевой специфики деятельности организаций электросвязи позволили для каждого вида оказываемых услуг определить собственный носитель затрат — объекты калькулирования и их натуральные единицы измерения, которые использованы в разработанной методике калькулирования себестоимости услуг электросвязи:

- работы по первоначальному подключению абонента к сети — абонент;
- оказание услуг телефонной связи — минута соединения;
- оказание услуги телеграфной связи — слово;
- передача данных — байт информации;
- оказание услуг присоединения других операторов связи, по пропуску трафика других операторов связи — минута.

В результате критического изучения представленных в экономической литературе противоположных точек зрения относительно разделения либо единства методов учета затрат и калькулирования обосновано разделение методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и учета затрат в зависимости от предмета их исследования. Это позволило трактовать метод калькулирования себестоимости услуг электросвязи как научно обоснованную совокупность приемов и способов, с применением которых осуществляется распределение производственных затрат между объектами калькулирования для точного и своевременного определения себестоимости технологических процессов, отдельных видов и единиц услуг электросвязи. Предложенная формулировка данного понятия является актуальной ввиду отсутствия рекомендаций по данному вопросу в отраслевой инструкции.

Исследование теории и практики калькуляционных расчетов обусловило необходимость адаптации методов калькулирования к особенностям производства и оказания услуг связи для решения конкретной управленческой задачи по принятию оптимальных решений в области тарифообразования и формирования ассортиментной политики. Для достижения указанной цели необходим расчет полной себестоимости предоставляемых услуг электросвязи, традиционно исчисляемой путем распределения собранных «котловым» методом затрат между услугами пропорционально доходам, приносимым каждой из них. Проведенные аналитические расчеты с использованием применяемого метода распределения затрат позволили сделать вывод о недостоверности получаемых результатов и невозможности определения экономически обоснованной себестоимости услуг связи.

Для оптимизации процесса соотнесения затрат с услугами электросвязи сформулированы методические принципы: приоритета прямого отнесения затрат, применения экономически обоснованных баз распределения, прозрачности отнесения и распределения затрат на виды услуг связи.

В целях наиболее рационального и точного определения полной себестоимости услуг электросвязи исследованы различные методы калькулирования в организациях сферы услуг, в том числе оказывающих услуги связи. Это позволило разработать принципиально новую методику пооперационного калькулирования себестоимости услуг для телекоммуникационной отрасли Республики Беларусь с использованием основополагающих элементов широко применяемого в мировой практике метода АВС, предусматривающую поэтапное распределение косвенных затрат исходя из причинно-следственной зависимости между услугами и понесенными при их оказании затратами. Это дало возможность разработать соответствующую отраслевой специфике систему драйверов ресурсов и драйверов технологических процессов, представляющих собой пропорции (процентные отношения) распределения косвенных затрат, полученные на основе данных о фактических количественных (натуральных) показателях хозяйственной деятельности организаций электросвязи, и обосновать целесообразность ее применения. В рамках разработанной методики косвенные затраты сначала с помощью драйверов ресурсов путем логических рассуждений относятся на технологические процессы (промежуточные объекты калькулирования), генерируя связанные с каждым из них расходы, а затем через драйверы процессов перераспределяются с себестоимости процессов на конечные объекты калькулирования — услуги электросвязи. Применение данной методики позволит экономически обоснованно определять себестоимость технологических процессов, задействованных в оказании услуг электросвязи.

Результатом исследования стала разработка алгоритма последовательного перераспределения затрат, соответствующего современным условиям автоматизации учетно-аналитического процесса и дающего возможность отразить участие всех производственных ресурсов, достоверно определить полную себестоимость оказанных услуг. Несомненное достоинство рекомендуемой методики формирования себестоимости услуг электросвязи заключается в отражении экономически обоснованных затрат, что позволит устанавливать экономически оправданные тарифы и принимать верные управленческие решения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование теоретических положений и существующей практики ведения производ-

ственного учета в организациях электросвязи позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. На базе выявленных отличительных признаков обосновано выделение системы производственного учета из сферы управленческого, в результате чего уточнена его экономическая сущность, что позволило выделить в системе производственного учета три взаимообусловленные составляющие, дающие возможность формировать достоверные отчетные данные о затратах в необходимых для управления аналитических разрезах: 1) непосредственно учет затрат, 2) распределение косвенных затрат по объектам учета, 3) калькулирование себестоимости процессов и услуг связи. В качестве завершающего этапа учетного процесса отражения затрат выделено составление внутренней отчетности.

В рамках указанного подхода к организации производственного учета проведена идентификация объектов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг телекоммуникационной отрасли, обеспечивающая получение обобщенной информации для управления по разработанной автором иерархической структуре специфических объектов производственного учета: видам деятельности — технологическим процессам — услугам электросвязи — элементам и статьям затрат. Такой подход к систематизации объектов производственного учета позволил раскрыть их экономическую сущность и разработать научно обоснованную классификацию с учетом особенностей деятельности отечественных организаций электросвязи:

1) расходы по видам деятельности — это часть затрат организации на производство и реализацию в течение отчетного периода определенного набора однородной продукции, товаров, работ, услуг, обусловленных соответствующей выручкой. Классифицируются на профильные и непрофильные;

2) технологические процессы — однозначно определяемая совокупность последовательно выполняемых операций, генерирующих затраты и направленных на достижение распознаваемого результата (создание или обслуживание услуги связи). Подразделяются на основные, вспомогательные и управленческие;

3) услуги электросвязи — конечный продукт профильной деятельности организации электросвязи по приему, обработке, хранению и передаче информации, направленный на удовлетворение потребностей других лиц, результаты которого не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Изложенный подход к определению объектов производственного учета в контексте сформулированных отличительных отраслевых особенностей процесса оказания услуг электросвязи позволил обосновать необходимость совершенствования действующей системы «котлового» учета затрат путем разработки методики их раздельного учета по видам деятельности и технологическим процес-

сам, что будет способствовать эффективному функционированию организаций электросвязи и управлению ими в кратко- и долгосрочном периодах [1, 4, 10].

2. Обоснована неприемлемость действующей обезличенной системы учета затрат в организациях электросвязи и разработана методика раздельного учета затрат в пообъектном разрезе в соответствии с отраслевыми особенностями, что обеспечивается системой рекомендуемых к использованию субсчетов и аналитических счетов.

Предлагаемая методика позволяет аккумулировать достоверные данные о составе затрат, связанных с различными видами деятельности организаций электросвязи: в разрезе услуг по профильным видам деятельности — на счете 20-3 «Эксплуатация средств связи»; в целом по отдельным направлениям непрофильных видов деятельности — на счетах 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию».

В целях приведения порядка формирования информации о косвенных затратах на оказание услуг электросвязи, имеющих в силу отраслевой специфики наибольший удельный вес в совокупных затратах, в соответствие с требованиями отечественных и международных положений по бухгалтерскому учету выполнена их систематизация для ведения раздельного учета по технологическим процессам на следующих счетах Типового плана: 25-1 «Расходы основных технологических процессов», 25-2 «Расходы вспомогательных технологических процессов», 26 «Общехозяйственные расходы управленческих процессов».

Результатом проведенного исследования последовательности формирования данных на счетах бухгалтерского учета стала разработка алгоритма учета и списания затрат в рамках предлагаемой методики с целью расчета полной себестоимости оказываемых видов услуг электросвязи, включающего в себя следующие этапы:

- формирование прямых затрат на счетах профильных и непрофильных видов деятельности, относимых на услуги связи, в поэлементном и постатейном разрезе;
- отражение косвенных затрат на соответствующих счетах технологических процессов по элементам и статьям затрат;
- списание затрат по непрофильным видам деятельности, относимым на услуги связи, на основные, вспомогательные и управленческие процессы;
- списание затрат вспомогательных технологических процессов на основные, прочие вспомогательные и управленческие процессы.
- списание затрат основных технологических процессов на счета формирования себестоимости услуг электросвязи;
- списание затрат управленческих процессов на услуги электросвязи, а также продукцию, работы и услуги непрофильных видов деятельности, реализованные на сторону.

В результате на отдельных аналитических позициях субсчета 20-3 «Эксплуатация средств связи», в отличие от действующей методики, будет формироваться учетная информация о полной себестоимости оказанных услуг не в целом по организации, а в разрезе отдельных видов услуг электросвязи.

Предлагаемая методика раздельного пообъектного учета затрат составлена с учетом действующих нормативных положений Республики Беларусь, не противоречит рекомендациям международных стандартов учета и отчетности, позволяет осуществить интеграцию раздельного учета затрат по профильным видам деятельности в автоматизированную среду, что обеспечит достоверный учет потребления ресурсов по видам услуг электросвязи, составление внутренней отчетности о затратах [2, 4, 6, 7, 11, 13—16].

3. В результате проведенного исследования обоснована целесообразность выделения сегментной отчетности о затратах организаций электросвязи в качестве составляющей всей совокупности внутренней отчетности, предназначенной для максимально адекватного отражения хозяйственной деятельности организации в целях ее эффективного регулирования, а также как одного из элементов генерации учетной информации при формировании финансовой отчетности согласно принципам МСФО.

Научно обоснованная структуризация принципов формирования и критериев идентификации внутренней сегментной отчетности о затратах организаций электросвязи позволила провести сегментацию внутренней отчетности о затратах по следующим направлениям: виды деятельности; технологические процессы; услуги электросвязи; экономические элементы и статьи затрат; географические регионы; ключевые виды клиентов.

Применение разработанных соответствующих форм внутренней сегментной отчетности обеспечивает наглядное представление затрат в аналитических разрезах по каждому выделенному сегменту и в целом по организации с целью формирования экономически релевантной информации для анализа и контроля эффективности деятельности каждого подотчетного сегмента, что позволяет более обоснованно оценивать прошлую деятельность, перспективы, подверженность риску и разрабатывать стратегию руководства в области диверсификации производства.

Внедрение предлагаемого аналитического обеспечения в рамках методики сегментирования внутренней отчетности о затратах организаций электросвязи дает возможность: агрегировать международный опыт составления сегментной отчетности; оперативно планировать ресурсы и управлять ими с учетом специфики телекоммуникаций; своевременно получать статистическую, налоговую и внутреннюю отчетность о затратах; организовать эффективное управление территориально удаленными подразделениями, обеспечивая консолидацию данных о понесенных затратах [2, 5, 6, 12, 14].

4. Выбор оптимальной стратегии тарифообразования в условиях либерализации рынка связи базируется на принципе полного возмещения экономически обоснованных затрат на оказание услуг. При этом под полной себестоимостью отдельных видов услуг электросвязи понимаются затраты, связанные непосредственно с передачей конкретных видов сообщений или обслуживанием предоставляемых в пользование потребителям технических устройств.

С учетом несовершенства применяемых в учетно-аналитической практике организаций электросвязи при формировании себестоимости услуг баз распределения косвенных затрат на основе условной (экспертной) оценки проведено изучение экономической литературы, касающейся порядка распределения затрат в организациях с высоким уровнем накладных расходов. В результате синтеза калькуляционных методик, предложенных различными специалистами, и основополагающих элементов метода ABC, модифицированных с учетом отраслевых особенностей технологического процесса, разработана комплексная методика попроцессного калькулирования себестоимости услуг электросвязи, базирующаяся на результатах пообъектного учета затрат и более рациональном способе их дифференциации с использованием двухступенчатого подхода:

1) распределение затрат по технологическим процессам и непрофильным видам деятельности;

2) распределение затрат технологических процессов на услуги электросвязи.

Для повышения точности соотнесения понесенных затрат с определенными объектами калькулирования на разных этапах расчета себестоимости разработана система драйверов ресурсов и драйверов технологических процессов, использующая данные о результатах производственной деятельности и функциональном строении организации, позволяющие установить причинно-следственные связи между затратами и объектами калькулирования. Применение разработанных драйверов ресурсов позволило отнести непосредственно на каждый из основных процессов 51,42 % косвенных затрат прямым методом. Последующее перераспределение затрат вспомогательных процессов дало возможность на основе причинно-следственных связей, отследить еще 21,46 % косвенных затрат, относимых на объекты калькулирования в той мере, в которой они ими потребляются. Следовательно, применение рекомендованной методики распределения косвенных затрат при калькулировании себестоимости услуг позволяет получать более достоверные данные о величине затрат для определения себестоимости процессов и услуг электросвязи. Кроме того, формирование данных о затратах по процессам будет способствовать повышению эффективности управления уровнем затрат в себестоимости услуг электросвязи, выявлению и мобилизации резервов снижения себестоимости.

С целью унификации расчетов и повышения достоверности результатов калькулирования себестоимости услуг электросвязи в рамках предложенной

методики рекомендованы к использованию типовые ведомости для формализации процедур распределения конкретных видов затрат. Это позволит упростить калькуляционный процесс и создаст условия для его автоматизации в организациях электросвязи на основе единого программного обеспечения.

По результатам проведенных расчетов себестоимости услуг электросвязи традиционным и разработанным способами можно сделать вывод о том, что метод попроцессного калькулирования при формировании себестоимости, хотя и является достаточно трудоемким и сложным, дает возможность более точного определения себестоимости услуг электросвязи.

В целом предложенная методика поэтапного распределения затрат методом ABC при калькулировании себестоимости услуг электросвязи является комплексной, соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности и обеспечивает информационную основу системы внутреннего контроля в процессе принятия управленческих решений в отношении снижения затрат, оценки стоимости технологических процессов, оптимизации тарифной и ассортиментной политики [3, 5, 13].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты исследования апробированы в учетно-аналитической практике ряда организаций (ОАО «Нафтан», Новополоцкий городской узел электрической связи Витебского филиала РУП «Белтелеком», ООО «Лайнер»), приняты к внедрению Министерством финансов Республики Беларусь, используются в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий в УО «Полоцкий государственный университет», что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах и рецензируемых сборниках научных трудов

1. Гуторова, М.В. Объекты производственного учета предприятий связи и их классификация / М.В. Гуторова // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2004. — № 9. — С. 144—147.

2. Примакова, М.В. Проблемы формирования информационной базы в системе производственного учета организаций связи / М.В. Примакова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; редкол.: Ф.Ф. Бутинець [та інш.]. — Житомир, 2010. — Вип. 3 (18). — С. 293—302.

3. Примакова, М.В. Развитие методики калькулирования себестоимости услуг связи с применением системы ABC / М.В. Примакова // Потреб. кооп. — 2010. — № 4. — С. 72—77.

4. Примакова, М.В. Оценка состояния производственного учета в организациях связи и направления его развития / М.В. Примакова // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2010. — № 4. — С. 135—139.

5. Примакова, М.В. Совершенствование методики оценки себестоимости услуг связи / М.В. Примакова // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2010. — № 6. — С. 62—65.

6. Примакова, М.В. Совершенствование учета затрат и внутренней отчетности о расходах организаций связи по основным видам деятельности / М.В. Примакова // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2010. — № 10. — С. 139—146.

7. Примакова, М.В. Развитие аналитического учета затрат на оказание услуг в организациях связи / М.В. Примакова // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 2. — С. 7—11.

Статьи в сборниках научных трудов

8. Гуторова, М.В. Методика калькулирования неполной себестоимости продукции (работ, услуг) / М.В. Гуторова // Перспективы развития теории и практики управления потенциалом промышленного производства : межвуз. сб. науч. тр. / Уфим. гос. нефт. техн. ун-т ; редкол.: Л.И. Ванчухина (отв. ред.) [и др.]. — Уфа, 2003. — С. 96—98.

Материалы конференций, симпозиума

9. Гуторова, М.В. Отраслевые особенности предприятий связи, оказывающие влияние на постановку производственного учета / М.В. Гуторова // Проблемы сацыяльна-эканамічнага, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў : матэрыялы міжнар. навук.-практ. канф. маладых навукоўцаў і студэнтаў, Мінск, 14 мая 2004 г. / Беларус. ін-т правазнаўства ; пад рэд. С.Ф. Сокала, А.У. Руцкага. — Минск, 2004. — С. 243—244.

10. Гуторова, М.В. Объекты производственного и калькуляционного учета: структура и классификация / М.В. Гуторова // Формирование рыночной среды эффективного функционирования агробизнеса Республики Беларусь в условиях международной интеграции и глобализации : материалы науч.-практ. конф., посвящ. 80-летию кафедры экономики и междунар. экон. отношений Белорус. гос. с.-х. акад., Горки, 10—11 июня 2004 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. ; редкол.: М.К. Жудро (отв. ред.) [и др.]. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 107—110.

11. Гуторова, М.В. Аналитический учет затрат в организациях связи / М.В. Гуторова // Управление экономическим потенциалом региона в условиях

международной интеграции : материалы междунар. науч.-практ. конф. для аспирантов и молодых ученых, Гомель, 17—18 нояб. 2004 г. / Моск. гос. ин-т электроники и математики, Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Москва—Гомель, 2004. — С. 257—259.

12. Примакова, М.В. Методические основы сегментирования внутренней отчетности о расходах в организациях связи / М.В. Примакова // Стратегія розвитку фінансово-економічних та соціальних відносин: регіональний аспект : матеріали III симпозиуму, Харків, 11 лист. 2010 р. / Харків. ін-т фінансів Україн. держ. ун-ту фінансів та міжнар. торгівлі. — Харків, 2010. — С. 432—433.

13. Примакова, М.В. Формирование информационной базы для определения полной себестоимости услуг связи в системе раздельного учета затрат / М.В. Примакова // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали наук.-практ. конф., Тернопіль, 25—26 лист. 2010 р. / Тернопіл. нац. екон. ун-т ; редкол.: М.С. Пушкар (заг. ред) [та інш.]. — Тернопіль, 2010. — С. 165—168.

14. Примакова, М.В. Эффективность применения методики раздельного учета затрат в организациях связи / М.В. Примакова // Актуальные проблемы экономики и права : материалы III междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 28—29 апр. 2011 г. : в 2 ч. / Баранович. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2011. — Ч. 1.— С. 36—37.

Тезисы докладов конференций

15. Гуторова, М.В. Совершенствование классификации и учета затрат предприятий связи / М.В. Гуторова // IX Республиканская научная конференция студентов и аспирантов Республики Беларусь «НИРС—2004» : тез. докл., Гродно, 26—27 мая 2004 г. : в 8 ч. / Гродн. гос. ун-т им. Я. Купалы ; под ред. А.И. Жука. — Гродно, 2004. — Ч. 7. — С. 132—134.

16. Примакова, М.В. Необходимость внедрения раздельного учета расходов по видам услуг в организациях связи / М.В. Примакова // Актуальные проблемы экономики и права : тез. докл. II междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 29—30 апр. 2010 г. / Баранович. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2010. — С. 33—34.

Иные публикации

17. Гуторова, М.В. Необходимость и возможности применения системы «директ-костинг» в практике предприятий Республики Беларусь / М.В. Гуторова // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. А. Гуманитар. науки. — 2003. — № 1. — Т. II. — С. 56—63.

РЭЗІЮМЭ

Прымакова Марына Уладзіміраўна

Развіцце методык вытворчага ўліку і калькулявання сабекошту паслуг арганізацый сувязі

Ключавыя словы — выдаткі, вытворчы ўлік, віды дзейнасці, тэхналагічныя працэсы, паслугі сувязі, унутраная сегментная справаздачнасць аб выдатках, калькуляванні сабекошту, база размеркавання (драйвер).

Мэта даследавання — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка практычных рэкамендацый па развіццю методык уліку выдаткаў, калькулявання сабекошту паслуг, сегментаванню ўнутранай справаздачнасці аб выдатках з улікам спецыфікі дзейнасці арганізацый электрасувязі.

Метады даследавання — агульнанавуковы метады пазнання, аналіз і сінтэз, індукцыя і дэдукцыя, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, мадэліраванне, параўнанне, вывад па аналогіі, сістэмны падыход.

Атрыманя вынікі і іх навізна — навукова абгрунтавана выдзяленне ў сістэме вытворчага ўліку акрамя двух агульнапрынятых складнікаў (ўліку выдаткаў і калькулявання сабекошту паслуг) трэцяй — методыкі размеркавання ўскосных выдаткаў; прапанавана іерархічная структура аб'ектаў вытворчага ўліку і раскрыты іх эканамічны змест з улікам галіновых асаблівасцяў арганізацый электрасувязі; распрацавана методыка паасобнага ўліку выдаткаў па аб'ектам на базе сістэмы рэкамендуемых да выкарыстання субрахункаў і аналітычных рахункаў; праведзена сэгментацыя ўнутранай справаздачнасці аб выдатках у аналітычных разрэзах і распрацаваны адпаведныя формы справаздачнасці; распрацавана комплексная методыка папрацэснага калькулявання сабекошту паслуг, якая выкарыстоўвае спосаб дыферэнцыяцыі выдаткаў на аснове прынцыпаў метаду АВС прапарцыянальна ўласнай базе, якая мае лагічную прычынна-выніковую сувязь з аб'ектамі калькулявання, з дапамогай сістэмы распрацаваных драйвераў рэсурсаў і працэсаў.

Ступень выкарыстання — вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, апрабаваны і ўкаранены ва ўлікова-аналітычную работу ААТ «Нафтан», Наваполацкага ГУЭС Віцебскага філіяла РУП «Белтэлекам», ТАА «Лайнер», ужываюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт».

Вобласць прымянення — арганізацыі электрасувязі і прамысловасці Рэспублікі Беларусь, Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь, навучальны працэс эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Примакова Марина Владимировна

Развитие методик производственного учета и калькулирования себестоимости услуг организаций связи

Ключевые слова — затраты, производственный учет, виды деятельности, технологические процессы, услуги связи, внутренняя сегментная отчетность о затратах, калькулирование себестоимости, база распределения (драйвер).

Цель исследования — научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию методик учета затрат, калькулирования себестоимости услуг, сегментированию внутренней отчетности о затратах с учетом специфики деятельности организаций электросвязи.

Методы исследования — общенаучный метод познания, анализ и синтез, индукция и дедукция, научная абстракция, логическое обобщение, моделирование, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход.

Полученные результаты и их новизна — научно обосновано выделение в системе производственного учета помимо двух общепринятых составляющих (учета затрат и калькулирования себестоимости услуг), третьей — методики распределения косвенных затрат; предложена иерархическая структура объектов производственного учета и раскрыто их экономическое содержание с учетом отраслевых особенностей организаций электросвязи; разработана методика раздельного учета затрат по объектам на базе системы рекомендуемых к использованию субсчетов и аналитических счетов; проведена сегментация внутренней отчетности о затратах в аналитических разрезах и разработаны соответствующие формы внутренней отчетности; разработана комплексная методика попроцессного калькулирования себестоимости услуг, использующая способ дифференциации затрат на основе принципов метода ABC пропорционально собственной базе, имеющей логическую причинно-следственную связь с объектами калькулирования, с помощью системы разработанных драйверов ресурсов и процессов.

Степень использования — результаты исследования приняты к использованию Министерством финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в учетно-аналитическую работу ОАО «Нафтан», Новополоцкого ГУЭС Витебского филиала РУП «Белтелеком», ООО «Лайнер», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет».

Область применения — организации электросвязи и промышленности Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

SUMMARY

Primakova Marina Vladimirovna

Development of methods of production accounting and cost calculation of services in telecommunication organizations

Keywords — costs, production accounting, activities, technological processes, telecommunication services, internal segment reporting on the costs, costing, allocation base (the driver).

The goal of the dissertation — scientific substantiation and development of practical recommendations on the development of techniques of cost accounting, cost prices of services, segmentation of internal cost reporting taking into account the specifics of telecommunication organizations activities.

The methods of research — general scientific study method, analysis and synthesis, induction and deduction, scientific abstraction, logic synthesis, simulation, comparison, reasoning by analogy, systematic approach.

The research findings and their scientific novelty — scientifically substantiated selection, in addition to two components of the cost accounting system: cost accounting and calculation of the cost of services, the third component — the methodology of distribution of indirect costs; development of a hierarchical structure of production accounting units and disclosure of their economic nature taking into account industrial specifics of telecommunication organizations; development of a method of separate accounting of costs in the context of each object based on the system of recommended sub-accounts and analytical accounts; working out of segmentation of internal expense reporting broken down in analytical sections and development of respective accounting reports; development of a comprehensive methodology of process costing based on the principles of ABC in proportion to their own base, which has a logical cause-effect relationship with the objects of calculation using a system developed by the resource drivers and drivers of processes.

Extent of application — the results of the study are accepted for the use by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, approved and implemented into the accounting and analytical work by OJSC «Naftan», Novopolotsk Vitebsk branch of «Beltelecom», LLC «Liner», and are used in educational programs for specialists of the highest qualification in Polotsk State University.

The area of application — industrial and telecommunication organizations of the Republic of Belarus, the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, educational process in higher education economic institutions.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *О.С. Сафронова*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Е.А. Быковская*

Подписано в печать 15.06.2011. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.