

УДК 657

ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ СВЯЗИ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ

М.В. ПРИМАКОВА

(Полоцкий государственный университет)

На основе критического изучения отраслевых и технологических особенностей деятельности организаций связи разработана комплексная методика раздельного учета расходов, позволяющая на базе производственного учета осуществлять детальную аналитику по каждому объекту учета затрат и калькулирования себестоимости услуг связи, оценивать эффективность каждого структурного подразделения, что необходимо для принятия правильных управленческих решений. Применение данной методики в организациях связи целесообразно еще и постольку, поскольку имеют место территориально обособленные филиалы и узлы связи. При сохранении единства бухгалтерского учета и управления всей организацией обеспечивается индивидуальный учет по каждому подразделению, что повышает степень ответственности.

Введение. Динамичное развитие и высокий уровень конкуренции в отрасли связи требуют от руководства оперативного принятия обоснованных управленческих решений. Для этого необходима эффективная система управления затратами, основанная в первую очередь на базе производственного учета. Полезность объективной оценки затрат и себестоимости продукции (работ, услуг) во время текущего финансового кризиса невозможно переоценить. Поэтому и государственные, и частные организации связи активно ищут пути экономии затрат. В таких условиях производственный учет становится важным инструментом для объективной оценки работы организаций связи, выработки предложений и рекомендаций по использованию резервов и повышению эффективности деятельности, что является залогом успешного функционирования организации в рыночных отношениях.

Совершенствование производственного учета – это достижение такой организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), при которой будут удовлетворены потребности в данных учета для управления и при этом затрачено минимально возможное количество труда.

Основная часть. Методика учета затрат и формирования себестоимости продукции (работ, услуг) в организациях электросвязи зависит прежде всего от отраслевых особенностей деятельности (рис. 1).

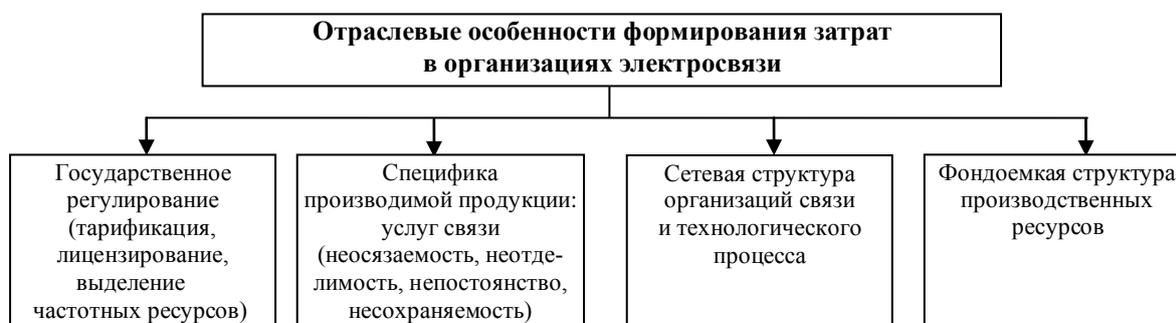


Рис. 1. Отраслевые особенности формирования затрат в организациях связи

Особенности характера производства и приложения труда, а также производимый продукт определяют специфику отрасли связи, отличающую ее от других отраслей и инфраструктуры. В то же время на отрасль связи в полной мере распространяются нормативно-правовые акты, регламентирующие деятельность организаций отраслей материального производства.

Выбор системы производственного учета операторов связи зависит от специфики технологического процесса и организационной структуры. Так, технологические особенности организаций связи определяют две основные составляющие производственного учета:

- направление сбора информации (объекты учета);
- метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Рациональная организация производственного учета предполагает выбор его оптимальных объектов. Объект учета затрат напрямую зависит от особенностей производственного процесса.

Для организаций связи вследствие информатизации производства, становится характерным совмещение основного вида деятельности по оказанию традиционных услуг по приему и передаче информации с другими видами: банковской, транспортной, розничной, посреднической и т.д.

Использование основных средств и трудовых ресурсов для осуществления разносторонних форм и видов деятельности обуславливает диверсификацию и коммерциализацию производства организаций связи, что позволяет получать дополнительные доходы за счет оказания новых и нетрадиционных услуг.

Смещение нескольких видов деятельности и различный уровень коммерциализации услуг в организациях связи обуславливают увеличение доли прочих затрат, не связанных с основным видом производственной деятельности, в общем объеме затрат и соответствующее искажение себестоимости производимых услуг. Кроме того, в отечественном учете согласно инструкции «Расходы организации» существует требование «в зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности» подразделять «понесенные расходы на расходы по видам деятельности» [1], а следовательно, в аналитическом учете организаций вышеприведенные категории (виды деятельности) должны отражаться как отдельные объекты производственного учета.

Все эти обстоятельства диктуют настоятельную необходимость четкой классификации объектов производственного учета по видам деятельности и услугам с учетом технологической и отраслевой специфики организаций связи.

Для определения результативности работы того или иного подразделения организации используется группировка затрат по местам возникновения. В рамках этой классификации затраты относят на те подразделения организации, где ресурсы были использованы. Как правило, группировка по местам возникновения затрат строится в соответствии с финансовой структурой организации. Местами возникновения затрат в организациях связи могут быть подразделения основного и вспомогательного производства, коммерческие и административно-хозяйственные службы. Что касается национального оператора РУП «Белтелеком», имеющего структурные подразделения в разных регионах республики, группировку затрат по местам возникновения целесообразно проводить также в разрезе филиалов и многофункциональных узлов электросвязи. Выделение данного объекта производственного учета позволит оценить эффективность деятельности отдельных подразделений головной организации.

Рассматривая конечный продукт – услугу связи – как общий производственный процесс, можно выделить его части. Ими являются технологические процессы, представляющие собой заранее спланированные операции. Организации важно определить, какие бизнес-процессы будут являться объектами учета затрат. Это позволит выделить центры ответственности, в разрезе которых необходимо вести сбор информации.

Производственным процессом называется однозначно определяемая деятельность (последовательность действий или совокупность функций и заданий), не ограниченная во времени и имеющая распознаваемый результат. Производственные процессы представляют собой сложную структуру. Их перечень в организациях связи необходимо утверждать с учетом функциональной направленности деятельности, исходя из принципа существенности и принципа экономической целесообразности детализации.

Основываясь на опыте других стран и учитывая особенности отечественной терминологии в области производственного учета, классификацию производственных процессов для белорусских организаций связи можно представить в следующем виде:

- 1) основные производственные процессы – процессы, результатом которых является оказание услуг связи;
- 2) вспомогательные производственные процессы – процессы, результатом которых является создание необходимых условий для осуществления основных и управленческих процессов и опосредованно связанные с оказанием услуг связи;
- 3) управленческие производственные процессы – процессы, результатом которых является повышение результативности и эффективности основных производственных процессов, но по которым невозможно определить базу распределения на основе натуральных показателей.

В результате осуществления производственных процессов создаются или обслуживаются различные услуги связи. Согласно МСФО IAS № 2 «Запасы» организации сферы услуг обычно аккумулируют затраты по каждой отдельной услуге, для которой устанавливается отдельная продажная цена [2].

На основании вышесказанного объектом производственного учета организаций связи следует считать отдельную услугу.

Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), затраты группируются в соответствии с их экономическим содержанием по элементам, а также по статьям затрат с учетом характера и структуры производства [3].

На основании исследования объектов учета затрат и калькулирования себестоимости предлагаем иерархическую структуру объектов производственного учета для организаций связи (рис. 2).

На наш взгляд, авторский комплексный подход к издержкам производства как объекту производственного учета соответствует сложности и динамизму деятельности операторов связи, учитывает специфику конкретной подотрасли связи. Сбор информации ведется, во-первых, в разрезе видов деятельности, во-вторых, цен-

тров ответственности (производственных процессов), в-третьих, услуг связи. По всем этим объектам производственного учета затраты группируются по экономическим элементам и статьям себестоимости.

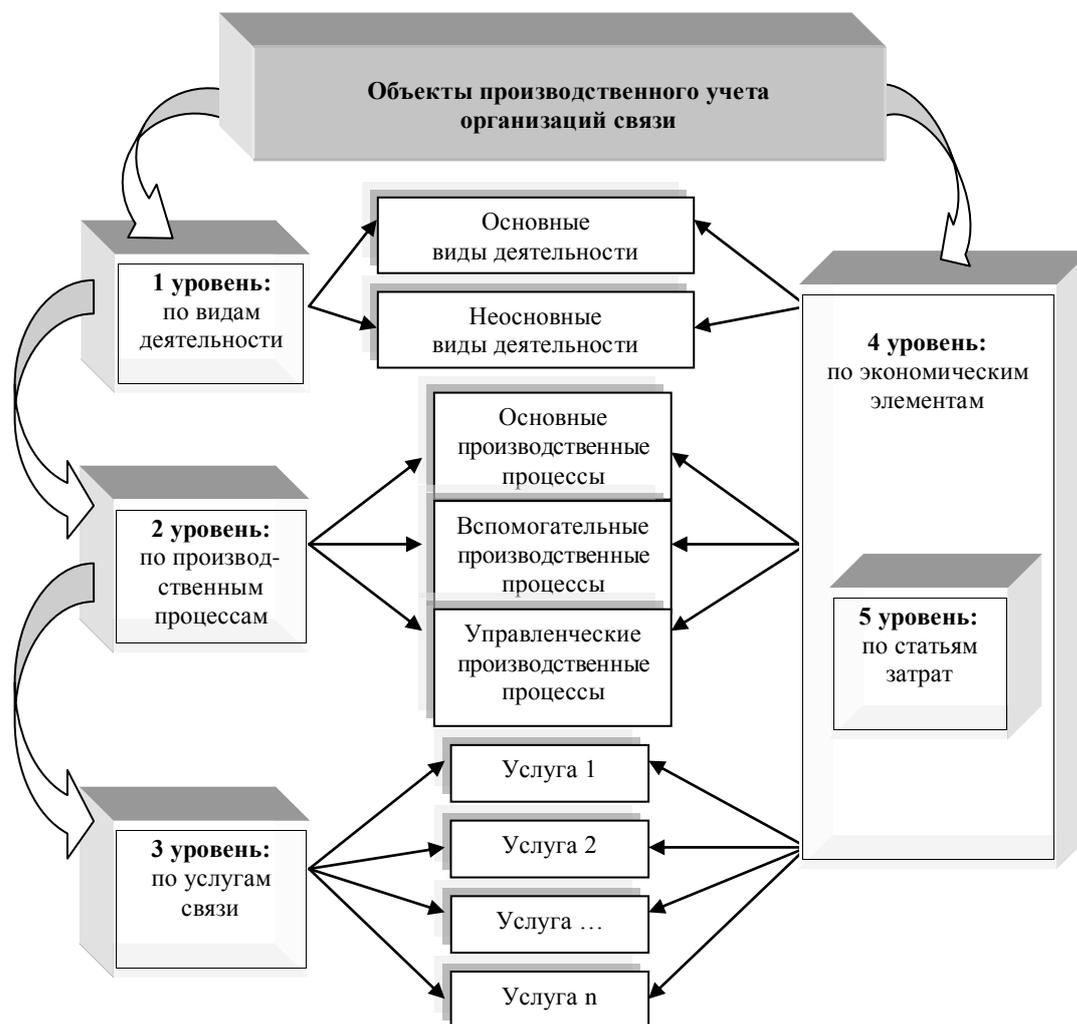


Рис. 2. Объекты производственного учета в организациях связи

Важной составляющей системы ведения производственного учета является выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Для отражения затрат в зависимости от того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный, котловой и система нормативного учета.

В настоящее время в организациях связи Республики Беларусь неоправданно применяется обезличенный (котловой) метод учета затрат. Сущность котлового учета состоит, во-первых, в учете производственных затрат в целом по организации, цеху или экономически необоснованно установленным группам продукции (работ, услуг), во-вторых, в определении фактической себестоимости изделий (работ, услуг) путем распределения обезличенно учтенных фактических затрат между товарным выпуском и незавершенным производством, а также между отдельными изделиями (работами, услугами) пропорционально их плановой (или нормативной) себестоимости. Применение такого учета на практике экономически нецелесообразно.

Себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) в условиях ведения обезличенного учета затрат не может быть достоверной, что делает невозможным ее использование в управлении и контроле за снижением издержек производства, в установлении экономически обоснованных тарифов на услуги связи.

Можно выделить следующие предпосылки необходимости разработки отраслевой методики производственного учета для организаций связи:

- 1) сложность обработки огромных потоков информации (большое количество статей затрат, потребность в глубокой аналитике объектов учета) в процессе обезличенного учета затрат;
- 2) проблема консолидации в единую систему управленческих механизмов, финансовых инструментов и отчетности всех филиалов и подразделений, которые входят в состав операторов связи.

В отечественной и зарубежной литературе отсутствует единая методика учета расходов в организациях связи, учитывающая особенности формирования затрат и себестоимости услуг. Отсутствие регламента со стороны государства предоставляет организациям возможность самостоятельно устанавливать порядок ведения производственного учета. Использование систем учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) не может быть произвольным, оно определено целями управления и объектами учёта затрат. Система производственного учета услуг связи должна строиться на системных принципах и учитывать инфраструктурный, многопродуктовый, сетевой и незавершенный в пределах организации и территориальных образований характер производственной деятельности в отрасли связи. Технологические особенности отрасли связи в современных условиях служат основанием для применения метода учета затрат по производственным процессам.

В бухгалтерском учете организаций связи с целью определения экономически обоснованных затрат по оказанию услуг нами рекомендуется введение отдельного учета расходов операторов связи в разрезе видов деятельности по производственным процессам и видам услуг, которые являются объектами калькулирования. Все хозяйственные операции организаций связи рекомендуется отражать в бухгалтерском учете на счетах, соответствующих тем производственным процессам или неосновным видам деятельности, для выполнения которых эти операции были осуществлены. Для этого можно использовать «свободные» счета 30-39 Типового плана счетов бухгалтерского учета, указаний по использованию которых в законодательстве нет. В случае невозможности прямого отнесения расходов на конкретные производственные процессы или неосновные виды деятельности распределение расходов рекомендуется производить с использованием закрепленных в учетной политике баз распределения. Для отражения затрат по производственным процессам, связанными с основными видами деятельности, открываются субсчета второго порядка к счетам: 30 «Основные производственные процессы» и 31 «Вспомогательные производственные процессы». Затраты, связанные с неосновными (непрофильными) видами деятельности, будут учитываться на соответствующих субсчетах к счетам 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» в разрезе видов деятельности. Затраты управленческого характера будут отражаться на счете 32 «Управленческие производственные процессы». Собранные затраты по счету 31 «Вспомогательные производственные процессы» распределяются между основными и управленческими производственными процессами на счета 30 «Основные производственные процессы» и 32 «Управленческие производственные процессы» на основании данных о базах распределения, предоставляемых производственными службами в конце отчетного периода. Затраты, учтенные на счете 30 «Основные производственные процессы», распределяются и списываются на счет 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи» по объектам калькулирования (услугам связи) на основании данных о базах распределения, а также на счет 34 «Затраты на эксплуатацию оборудования» по видам оборудования условной цифровой сети, ежегодно составляемой инженерными службами. Распределение затрат по видам оборудования производится в соответствии с расчетными данными инженерных служб о доле задействования оборудования в основных производственных процессах. Издержки, отраженные на счете 34 «Затраты на эксплуатацию оборудования», распределяются на счет 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи» по объектам калькулирования (услугам) на основании данных инженерных служб об интенсивности и продолжительности использования каждого вида оборудования при оказании конкретной услуги. Для целей расчета себестоимости продукции (работ, услуг) неосновных видов деятельности фактические затраты на оказанные услуги, законченные работы и изготовленную продукцию, переданную на склад, собранные на счетах 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» списываются на счет 43 «Готовая продукция» (в случае выпуска готовой продукции), соответствующие счета производственных процессов 30, 31 (в случае оказания услуг или выполнения работ для основных видов деятельности) или счет 90 «Реализация» субсчет 90-22 «Себестоимость реализации по неосновным видам деятельности» (в случае оказания услуг, выполнения работ на сторону). Затраты, отнесенные на счет 32 «Управленческие производственные процессы», списываются в конце отчетного периода на счета 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в разрезе объектов калькулирования (услуг, работ, продукции) пропорционально суммам затрат, отнесенным на соответствующие счета. Затраты на оказание услуг связи, собранные по видам услуг на счете 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи», подлежат списанию в конце отчетного периода на счет 90 «Реализация» субсчет 90-21 «Себестоимость реализации по основным видам деятельности» с аналитикой по объектам калькулирования – услугам связи.

Учет производственных затрат осуществляется структурными подразделениями (филиалами и узлами связи), затем в конце месяца собранные данные передаются в головную организацию с помощью электронного документа «Распределение затрат в подразделении». На основании чего формируются учетные записи с кредита счетов затрат в дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и файл передачи данных. Дальнейший учет затрат производится в головной организации. С помощью электронного

документа «Формирование данных о затратах подразделения» производится загрузка данных из файлов, сформированных в структурных подразделениях, и при проведении формируются обратные учетные записи с кредита счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в дебет счетов затрат.

При реализации данной методики раздельного учета затрат в организациях связи появится возможность получать обобщенную и детализированную информацию о затратах в различных аспектах: по статьям и элементам затрат; по всем затратным счетам; по группе счетов; по конкретному субсчету (видам деятельности, структурным подразделениям, производственным процессам).

Данный подход (раздельный учет затрат с использованием счетов 30-39) находит свое подтверждение в российском законодательстве. Первоначально методика раздельного учета была создана в Российской Федерации еще в 2001 году с целью систематизации расчета тарифов и управления себестоимостью услуг. После корректировки и согласований в министерствах переход отрасли на новую систему был осуществлен в 2003 году.

Для эффективного ведения раздельного учета затрат в организациях связи необходимо соблюдать комплекс основных методологических принципов:

- документирование затрат в момент их возникновения;
- рациональная группировка затрат по объектам учета, согласованность выбранных объектов между собой;
- приоритет прямого отнесения затрат на объекты учета;
- прозрачность при отнесении и распределении затрат на соответствующие виды деятельности и услуг;
- автоматизация учетного процесса.

Выводы. Переход от интегрального бухгалтерского учета к раздельному требует максимально возможной детализации рабочего плана счетов на основе введения новых счетов и субсчетов. На существующую систему бухгалтерских записей накладываются так называемые дополнительные аналитические признаки, характеризующие: подразделение, производственный процесс, вид деятельности, статью затрат и т.д. С одной стороны, детальная аналитика позволяет накапливать оперативную информацию по каждому принципиальному виду расходов, что необходимо для принятия правильных управленческих решений. С другой стороны, есть возможность объединения расходов в более крупные группы. Применение данной методики в организациях связи целесообразно еще и постольку, поскольку имеют место территориально обособленные филиалы и узлы связи. Так, при сохранении единства бухгалтерского учета и управления всей организацией обеспечивается индивидуальный учет по каждому подразделению, что повышает степень ответственности.

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. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО № 2 «Запасы» // Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М., 2006. – С. 35 – 44.
3. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь 30.10.2008 № 210/161/151.

Поступила 12.02.2010

ESTIMATION OF THE CONDITION OF THE INDUSTRIAL ACCOUNTING IN THE ORGANIZATIONS OF COMMUNICATION AND THE DIRECTIONS OF ITS DEVELOPMENT

M. PRIMAKOVA

On the basis of critical studying of branch and technological features of organizations` activity in communication sphere the complex technique of the separate expenses accounting is developed. It allows on the basis of the industrial accounting to carry out a detailed analytics on each object of the expenses accounting and cost prices calculation for telecommunication service, to estimate efficiency of each structural division that is necessary for acceptance of correct administrative decisions.