

## ОБОСНОВАНИЕ СИСТЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ МЕЖДУ ВИДАМИ ПРОДУКЦИИ

**М.В. Примакова**, канд. экон. наук, доц.,

*Полоцкий государственный университет имени Евфросинии Полоцкой, Беларусь*

*Проведено сравнение условного и причинно-следственного методов распределения косвенных расходов, применяемых для калькулирования себестоимости услуг связи. Для наиболее достоверной оценки себестоимости услуг связи использован процессный подход к формированию затрат и применен метод калькулирования себестоимости ABC (Activity-based costing). Особенностью и главным отличием этого метода является учет затрат по видам функциональной деятельности с последующим их отнесением на услуги связи пропорционально базам распределения, являющимся причинами возникновения данных видов деятельности (процессов).*

**Ключевые слова:** *затраты, распределение затрат, метод ABC.*

В современных экономических условиях отечественные организации нуждаются в изучении теоретических и практических аспектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), применяемых организационных систем производственного учета в странах рыночной экономики. В настоящее время наибольшее развитие в мировой практике калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) получили два основных метода формирования себестоимости: по полной себестоимости (абсорпшен-костинг) и по усеченной себестоимости (директ-костинг) [1, с. 18].

Основным различием этих методов является порядок распределения косвенных постоянных расходов. Согласно методу калькулирования полной себестоимости в расчете себестоимости продукции (работ, услуг) участвуют все текущие затраты независимо от их деления на прямые и косвенные, переменные и постоянные.

В соответствии с альтернативным ему методом усеченного калькулирования себестоимости, исчисление себестоимости по видам продукции (работ, услуг) производится на основе только переменных затрат. Как следствие, накладные расходы в части постоянных затрат (общепроизводственных, коммерческих и административных) не включаются в себестоимость реализации отдельных видов продукции (работ, услуг). Однако данный метод для западных организаций в целях финансовой отчетности не разрешен, и применяется только при составлении управленческой отчетности [2, с. 202].

Указанные выше методы определения полной и частичной себестоимости продукции (работ, услуг) нашли свое отражение в МСФО, а также предусмотрены действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету в отечественном законодательстве.

Таким образом, по вопросу о методах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), у экономистов сложились различные мнения. Одни считают, что методы учета и калькулирования едины и обуславливаются объектом учета затрат, другие, наоборот, обосновывают раздельное существование методов учета затрат и методов калькулирования. Мы присоединяемся к точке зрения о разделении методов уче-

та затрат и методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в зависимости от предмета их исследования.

Существенным моментом для формирования адекватного понимания методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), а также соответствующих им приемов и способов, является их обязательное регламентирование инструктивными положениями. Вместе с тем необходимо отметить, что в методических отраслевых рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости услуг для организаций связи в настоящее время отсутствуют указания по применению каких-либо методов калькулирования.

Вышеизложенное позволяет сформулировать следующее определение метода калькулирования себестоимости услуг – это научно обоснованная совокупность приемов и способов, в процессе которых осуществляется распределение производственных затрат между объектами калькулирования (носителями затрат) для точного и своевременного определения себестоимости технологических процессов, отдельных видов и единиц услуг продукции.

В теории и практике калькуляционных расчетов в составе методов калькулирования, которые используются в распределении расходов можно выделить: прямой расчет, исключение затрат, метод коэффициентов, метод распределения пропорционально экономической базе, метод суммирования затрат, комбинированный метод.

Выбор того или иного метода калькулирования в значительной степени зависит от отраслевых характеристик производственного процесса и видов производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг.

Отрасль электросвязи, являясь важным сектором производственной и социальной инфраструктуры, имеет свою специфику производства и приводимые в экономической литературе немногочисленные примеры применения на практике методов калькулирования себестоимости услуг требуют их адаптации к особенностям производства и оказания услуг электросвязи. Кроме того, предпочтение того или иного метода калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) обосновывается решением конкретной управленческой задачи. Анализируя отечественную и международную практику производственного учета для организаций электросвязи, такой задачей является принятие оптимальных управленческих решений в области тарифообразования и формирования ассортимента услуг. Для достижения указанной цели необходим расчет полной себестоимости предоставляемых услуг.

При решении вопроса, связанного с полным расчетом себестоимости единицы оказанных видов услуг связи, важным элементом процедуры исчисления является распределение косвенных расходов, составляющих доминирующую часть затрат в организациях электросвязи. В силу указанной специфики расчет себестоимости с использованием традиционных методов может быть осуществлен лишь с очень большими допущениями. С учетом данного нюанса, и в целях наиболее рационального и точного определения полной себестоимости услуг связи для телекоммуникационной отрасли в мировой практике используется система пооперационного калькулирования себестоимости ABC (Activity based costing), позволяющая установить причинно-следственную связь между оказываемыми услугами связи и затратами, понесенными при оказании таких услуг. В течение нескольких лет, используя современные рекомендации, методика определения себестоимости услуг связи на базе приемов ABC применяется также в Российской Федерации и Республике Казахстан [3, 4].

Метод ABC в настоящее время является альтернативным подходом к калькулированию полной себестоимости продукции (работ, услуг). ABC-метод – это вариант формирования достоверной информации о себестоимости оказываемых услуг и протекающих в органи-

зации процессов, осуществляемый путем предварительного распределения потребленных ресурсов между операциями и последующим перенесением стоимости операций на конечные объекты калькулирования. Данный метод основан на том, что все накладные затраты образуются в результате выполнения определенных операций (процессов, функций), по отношению к которым данные затраты являются прямыми.

Процесс расчета себестоимости производимой продукции (работ, услуг) с применением системы ABC предполагает калькуляцию затрат в несколько этапов. На первом этапе стоимость косвенных затрат организации переносится на ресурсы пропорционально выбранным драйверам затрат. Как правило, выделяют следующие виды ресурсов: персонал, здания, оборудование, транспорт и т.п. На втором этапе разрабатывается структура операций, необходимых для создания продукции (работ, услуг). После этого стоимость ресурсов, рассчитанная на предыдущем этапе, переносится на операции пропорционально выбранным драйверам ресурсов. На третьем этапе стоимость операций «поглощается» объектами затрат пропорционально драйверам операций. В качестве драйверов операций выступают количественные характеристики самих объектов затрат, например, объем продаж или объем производства в денежном или натуральном выражении. Результатом является рассчитанная полная себестоимость продукции (работ, услуг).

Метод ABC позволяет организации с высокой степенью достоверности определять стоимость и производительность операций, оценивать эффективность использования ресурсов и вычислять себестоимость продукции (работ, услуг). Часто данные, полученные таким методом, радикально отличаются от результатов традиционных методов калькуляции.

Подход ABC предполагает, что распределение косвенных затрат должно быть осмысленным и обоснованным. Значимая оценка полных затрат должна включать распределение накладных расходов в пропорции к видам деятельности, которые их генерируют. Особенностью метода ABC является распределение затрат в соответствии с детальным расчетом фактического использования ресурсов, потребляемых как в основных процессах, так и в обслуживающих, точным расчетом стоимости процессов и их влиянием на себестоимость продукции и услуг.

ABC устанавливает взаимосвязь между косвенными затратами и технологическими процессами (операциями, функциями) в целях более точного распределения косвенных затрат. Принципиальную схему применения подхода ABC для организаций электросвязи можно представить в виде последовательности следующих процедур:

- обособление групп косвенных расходов;
- идентификация технологических процессов (видов функциональной деятельности, операций);
- выбор баз распределения затрат (драйверов затрат) для каждого технологического процесса;
- определение себестоимости промежуточного объекта калькулирования – технологических процессов;
- выбор баз распределения себестоимости технологических процессов (драйверов процессов) для каждого конечного объекта калькулирования – вида услуги связи;
- определение общей суммы затрат по конечным объектам калькулирования;
- определение себестоимости калькуляционной единицы.

Исходя из изложенного, можно говорить о методе ABC не только как о способе распределения косвенных затрат, а как о комплексном подходе к калькулированию себестоимости

мости, позволяющем наиболее точно определить полные затраты. Применение калькуляционной системы ABC позволяет управлять затратами не только в разрезе отдельных услуг, а также отдельных технологических процессов, рассматриваемых в качестве отдельных объектов калькулирования, что дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и, в конечном счете, для их снижения.

Нужно отметить, что большинство авторов, описывающих метод ABC, в качестве базовой рассматривают трехэтапную модель распределения затрат. На первом этапе все затраты распределяются на ресурсы, на втором – на операции, а на третьем – стоимость операций относится на объекты затрат. По мнению автора, с учетом особенностей технологии оказания услуг связи, исключение дополнительного звена «ресурсы» снижает трудоемкость расчетов и при этом не является существенным в достижении достоверности конечного показателя.

Для организаций электросвязи рекомендуется использование двухэтапного подхода ABC к распределению косвенных расходов на себестоимость оказываемых услуг связи:

- распределение затрат по технологическим процессам и непрофильным видам деятельности;
- распределение затрат технологических процессов по услугам связи.

Таким образом, все прямые по отношению к объектам калькулирования затраты сразу относятся на себестоимость услуг, а косвенные – проходят через систему драйверов, распределяющую и перераспределяющую их сначала между промежуточными, а затем между конечными объектами калькулирования

Разработанный авторский подход к калькулированию себестоимости технологических процессов и услуг электросвязи является результатом синтеза методик ABC, предложенных и описанных различными специалистами с использованием основополагающих элементов, модифицированных с учетом особенностей технологического процесса оказания услуг электросвязи.

#### Список использованных источников

1. Мелких, Е. АВВ-бюджетирование / Е. Мелких // Главный экономист. – 2009. – № 8 – С. 12– 16.
2. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М : Омега-Л, 2006. – 576 с.
3. Методические рекомендации по ведению операторами связи отдельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи : утв. приказом М-ва информационных технологий и связи Российской Федерации от 21 марта 2006 г. № 33 : в ред. приказа М-ва информационных технологий и связи Российской Федерации от 25.01.2007 № 11.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 27.01.2000 г., №11н // Все положения по бухгалтерскому учету. – М., 2006. – С. 105–112.