

РАЗВИТИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ В ОРГАНИЗАЦИЯХ СВЯЗИ

*М.В. Примакова,
ст. преподаватель, ПГУ*

Введение

Развитие сферы информационно-телекоммуникационных технологий является одним из приоритетов социально-экономического развития Республики Беларусь и рассматривается как один из главных факторов подъема национальной экономики, роста деловой и интеллектуальной активности общества, укрепления авторитета страны в международном сообществе.

В организациях связи при осуществлении основных видов деятельности по оказанию традиционных услуг по приему и передаче информации, производственная деятельность сопрягается с торговой, посреднической, транспортной и другими направлениями деятельности и бытового обслуживания. В таких условиях действующий в отрасли связи котловой метод учета затрат не позволяет объективно оценивать финансовые результаты от осуществления различных видов деятельности, определять себестоимость конкретных услуг, формировать адекватную тарифную и ассортиментную политику. Неэффективное тарифное регулирование является основной причиной, сдерживающей развитие традиционных операторов связи. До сих пор существует практика перекрестного субсидирования, когда убытки от предоставления услуг местной связи покрываются за счет доходов от международной и междугородной связи, а убытки от услуг населению компенсируются за счет расценок на услуги связи для организаций. Тарифы не только не обеспечивают составляющую роста, но и не покрывают расходы на производство услуг. Рыночный подход к установлению тарифов еще в большей мере обуславливает необходимость радикальных изменений в сфере производственного учета с целью разработки и внедрения специальных методов учета расходов по отдельным видам деятельности организаций связи. Это позволит обеспечить повышение эффективности производства и принятие оптимальных управленческих решений.

Основная часть

Особенности характера производства и приложения труда, а также производимый продукт (услуга связи) определяют специфику отраслевого рынка связи, отличающего его от других отраслей и инфраструктуры. Приводимые в научной литературе примеры применения в практике организаций методов учета расходов требуют их адаптации к технологическим особенностям производства услуг связи. В то же время на отрасль связи в полной мере распространяются положения нормативно-правовых актов, регламентирующих деятельность организаций отраслей материального производства.

Учет затрат на производство в традиционной учетной практике представляет собой часть общей системы бухгалтерского учета. Одной из основных задач бухгалтерского учета является «формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах» [1]. Реализация данной учетной функции предполагает рациональную организацию аналитического учета, который предназначен для детализированного отражения объектов учета в натуральном и денежном выражении на аналитических счетах бухгалтерского учета [1].

Для целей бухгалтерского учета организации связи в соответствии с нормативными документами Республики Беларусь в зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности должны подразделять понесенные расходы по видам деятельности, представляющим собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по видам деятельности, полученным организацией в отчетном периоде [2, с. 42].

Принадлежность расходов к тем или иным видам предпринимательской деятельности предопределяет методики их отражения в системе счетов бухгалтерского учета. Порядок учета расходов по основным видам деятельности организаций связи представлен в действующем законодательстве следующим образом: затраты по оказанию услуг связи учитываются на субсчете 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи» [3]. Расходы по прочим (неосновным, непрофильным) видам деятельности целесообразно отражать на следующих счетах бухгалтерского учета детализировано по видам производств: 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию».

Отражение результатов раздельного учета расходов по видам деятельности на счете 90 «Реализация» рекомендуется осуществлять на дополнительных субсчетах второго порядка в разрезе услуг связи и видов деятельности:

- субсчет счета 90-2.1.XX. «Себестоимость реализации по основным видам деятельности» в разрезе видов услуг связи;
- субсчет счета 90-2.2 «Себестоимость реализации по неосновным видам деятельности».

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

Существует положение, согласно которому аналитический учет по счету 20 «Основное производство» необходимо вести по видам затрат [3]. Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, используемые в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). Согласно действующим методическим нормам учет общей суммы затрат на производство следует вести по экономическим элементам, а калькулирование себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – по статьям затрат [3].

Отличительной особенностью классификации по элементам является то, что она основана на экономической природе затрат, не зависит ни от каких конкретных условий, и поэтому состав элементов является стандартным, строго определенным. Группировка затрат по экономическим элементам необходима для того, чтобы определить, какие именно ресурсы израсходованы и каков удельный вес отдельных видов затрат в их общей сумме. С этой целью в настоящее время Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) установлена единая для всех организаций номенклатура экономических элементов: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности; прочие затраты [4]. Однако, данная классификация не показывает назначения производственных затрат, их связи с результатами производства и целесообразности. Устранить этот недостаток позволяет перегруппировка производственных затрат, предусматривающая выделение среди них: основных затрат, непосредственно направленных на оказание услуг связи и неразрывно связанных с технологическим процессом; затрат на обслуживание производства и управление и затрат на сбыт и реализацию продукции (работ, услуг). Эта перегруппировка производится по калькуляционным статьям себестоимости.

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая базу для определения цены создаваемой услуги связи и экономического анализа. Группировка затрат по статьям калькуляции обеспечивает выделение расходов, связанных с производством конкретных видов услуг. Она дает возможность отследить каждую составляющую себестоимости на любом уровне, что позволяет формировать производственную и полную себестоимости производимой продукции (работ, услуг). Расшифровки статей затрат должны содержать информацию о материальных, трудовых затратах, накладных и прочих расходах [4]. Устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, которые могут быть прямо включены в себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) [5].

В методических рекомендациях для промышленных организаций Республики Беларусь существует типовая группировка статей затрат [6], не отражающая особенностей формирования расходов в телекоммуникационной отрасли. При формировании тарифов на услуги электросвязи используется группировка затрат по экономическим элементам [4], что не позволяет в настоящее время конкретизировать их информационное содержание в соответствии с оказываемыми видами услуг.

Обратимся к опыту стран, применяющих на практике методику постатейного учета затрат в организациях связи. Действующими нормативными положениями в Российской Федерации для операторов связи рекомендуется раздельный учет расходов вести по следующим элементам расходов (там же – статьям затрат): затраты на персонал; амортизация; материальные затраты; расходы по оплате услуг присоединения; расходы по оплате услуг по пропуску трафика; расходы по оплате товаров, работ и услуг сторонних организаций; расходы на налоги, сборы и неналоговые платежи, включаемые в состав расходов по обычным видам деятельности; прочие затраты [7].

В Республике Казахстан учет расходов экономических ресурсов организуется на основе причинно-следственной связи затрат с соответствующими направлениями деятельности и услугами, предоставляемыми операторами связи. Под экономическими ресурсами понимается совокупность средств, используемых в производственно-хозяйственной деятельности и подразделяемых на: природные, трудовые, капитальные, оборотные средства, информационные и финансовые ресурсы [8].

Анализ представленного информационно-структурного содержания установленной номенклатуры

затрат для организаций связи в отечественном законодательстве и других странах показывает, что в настоящее время оно не отвечает требованиям классификации затрат с целью управления ими. Кроме того, данные аналитического учета расходов трудно сопоставить с данными отчетности, что затрудняет ее формирование и сказывается на достоверности отчетных данных.

Процесс составления отчетности в организациях связи осложнен высоким уровнем учетных работ, а также выделением одних видов издержек из совокупности других либо, напротив, их объединением и отнесением на статьи, указанные в отчетности. Применяемая в настоящее время организациями связи форма статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» содержит подробный перечень статей расходов в разрезе основных экономических элементов. Каждая из этих позиций содержит свой перечень видов затрат, требующих заполнения. Для обеспечения взаимосвязи данных аналитического учета расходов с данными статистической отчетности нами предлагается следующая номенклатура статей затрат, в соответствии с их делением на экономические элементы:

1. Материальные затраты:
 - 1.1. Сырье и материалы;
 - 1.1.1. Хозяйственные принадлежности и инвентарь;
 - 1.1.2. Специальная одежда и специальная оснастка;
 - 1.1.3. Расходы по специальному питанию;
 - 1.2. Покупные комплектующие изделия;
 - 1.3. Работы и услуги производственного характера, выполненные сторонними организациями;
 - 1.3.1. Расходы по оплате услуг присоединения;
 - 1.3.2. Расходы по оплате услуг по пропуску трафика;
 - 1.3.3. Транспортные услуги;
 - 1.3.4. Капитальный ремонт зданий и сооружений;
 - 1.3.5. Текущий ремонт зданий и сооружений;
 - 1.3.6. Ремонт и техобслуживание автотранспорта;
 - 1.3.7. Обслуживание и техническое сопровождение телекоммуникационного оборудования;
 - 1.3.8. Прочие работы и услуги сторонних организаций;
 - 1.4. Топливо;
 - 1.5. Электрическая энергия;
 - 1.6. Тепловая энергия;
 - 1.7. Прочие материальные затраты;
 - 1.7.1. в т.ч. налог на добавленную стоимость, включенный в затраты;
2. Расходы на оплату труда:
 - 2.1. Оплата труда производственных работников;
 - 2.2. Оплата труда вспомогательного персонала;
 - 2.3. Оплата труда управленческого персонала;
3. Отчисления на социальные нужды:
 - 3.1. Отчисления на социальное страхование;
 - 3.2. Отчисления на пенсионное обеспечение;
 - 3.3. Отчисления на индивидуальное страхование;
 - 3.4. Отчисления на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
 - 3.5. Отчисления на медицинское страхование;
4. Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности:
 - 4.1. Амортизация основных средств;
 - 4.2. Индексация амортизации основных средств;
 - 4.3. Амортизация нематериальных активов;
5. Прочие затраты:
 - 5.1. Расходы на рекламу и маркетинг;
 - 5.2. Арендная плата;
 - 5.3. Услуги связи;
 - 5.4. Услуги банков;

- 5.5. Информационные, консультационные и аудиторские услуги;
- 5.6. Нотариальные и юридические услуги;
- 5.7. Изобретения и рационализация;
- 5.8. Проценты по кредитам и займам;
- 5.9. Командировочные расходы;
- 5.10. Налоги, сборы и платежи в бюджет и внебюджетные;
 - 5.10.1. Земельный налог;
 - 5.10.2. Отчисления в государственный целевой бюджетный фонд универсального обслуживания;
 - 5.10.3. Отчисления в инновационный фонд;
- 5.11. Пожарная и сторожевая охрана;
- 5.12. Вневедомственная охрана;
- 5.13. Охрана труда и техника безопасности;
- 5.14. Метрологические услуги;
- 5.15. Другие затраты.

Представленная номенклатура статей затрат построена по признаку прямого отнесения затрат по объектам учета. Поэтому она обеспечивает взаимосвязь данных аналитического учета с данными статистической и бухгалтерской отчетности и сокращение сроков ее составления. Рекомендуемая номенклатура статей в полной мере согласуется с действующей инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации», в соответствии с которой расходы отчетного периода признаются расходами организаций связи в момент их осуществления.

В научной литературе можно встретить подход, согласно которому учет затрат по экономическим элементам необходимо вести на отдельно открываемых счетах третьего раздела Типового плана счетов 30-39. Например, в Российской Федерации законодательно закреплено, что «счета 30-39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов» [9]. Таким образом, возникает возможность параллельно использовать две группы счетов производственного учета: счета 20-29 – для группировки расходов по статьям в разрезе центров затрат, мест возникновения затрат, носителей затрат; и счета 30-36 – для группировки расходов по элементам затрат. Однако, данная методика весьма трудоемка, и при значительных объемах производства, наличии внутренних оборотов и разветвленной организационной структуре операторов связи определение затрат по экономическим элементам может оказаться просто невозможным.

Каждая статья затрат по своему содержанию относится к одному из пяти нормативно регламентированных экономических элементов. Поскольку аналитический учет в организациях связи необходимо вести по видам услуг в разрезе номенклатуры статей затрат, то одновременный учет по экономическим элементам не составит затруднений. Таким образом, на субсчетах счета 20-3 «Эксплуатация средств связи» в разрезе оказываемых услуг связи, рекомендуется создавать уровни дополнительных аналитических позиций по отражению экономических элементов и статей затрат. В этом случае субсчет 20-3 будет иметь следующее структурное построение:

- 1) субсчета 1-го порядка – основные виды деятельности согласно ОКЭД;
- 2) субсчета 2-го порядка – вид оказываемых услуг связи согласно лицензии;
- 3) субсчета 3-го порядка – виды экономических элементов затрат;
- 4) субсчета 4-го порядка – виды затрат по калькуляционным статьям.

Данные рекомендации по формированию информационной базы о произведенных затратах на соответствующих субсчетах счета 20-3 «Эксплуатация средств связи» позволяют представить данные об основных видах деятельности в разрезе услуг связи с подразделением затрат на экономические элементы и статьи калькулирования.

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

Выводы

Разработанная автором модель аналитического учета расходов обеспечивает создание рациональной системы управления ресурсным потенциалом организаций связи. Совершенствование методики учета затрат в организациях связи основано на необходимости выделения вспомогательных объектов учета – видов услуг и направлений деятельности, ресурсов в разрезе экономических элементов и статей затрат. Детализация рабочего плана счетов обеспечивается системой рекомендуемых к использованию дополнительных субсчетов и аналитических позиций в соответствии с требованиями нормативных положений Республики Беларусь, других стран и международных стандартов учета и отчетности. Это обеспечит формирование информационной базы с разной степенью детализации, что позволит достоверно определять величину затраченных ресурсов в разрезе отдельных объектов производственного учета.

Научное обоснование предложенной к использованию номенклатуры статей затрат в соответствии с их делением на экономические элементы обеспечивает взаимосвязь аналитического учета расходов с информационным содержанием форм статистической и бухгалтерской отчетности организаций связи.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII : в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. № 302-З // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.2003 г., № 182 (в ред. постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь от 07.07.2005 г. № 89, от 31.03.2008 г. № 49) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 (в ред. постановлений М-ва финансов от 15.11.2003 г. № 153, от 11.12.2008 г. № 187, от 26.03.2009 г. № 33, от 06.11.2009 г. № 136, от 11.01.2010 г. № 2, от 25.06.2010 г. № 77 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
4. Инструкция о порядке формирования и применения цен и тарифов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, 10.09.2008 г., № 183 (в ред. постановлений М-ва экономики Респ. Беларусь от 13.11.2008 г. № 216, от 31.03.2009 г. № 60, от 19.08.2009 г. № 141, 20.01.2010 г. № 9) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
5. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 30.10.2008 г. № 210/161/151 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
6. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях министерства промышленности Республики Беларусь : утв. Приказом М-ва промышленности Респ. Беларусь 01.04.2004 г. № 250 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
7. Об утверждении методических рекомендаций по ведению операторами связи раздельного 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 РФ от 25.01.2007 № 11)
8. Об утверждении Правил ведения раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов операторами связи по регулируемым видам услуг телекоммуникаций и услуг, технологически связанных с предоставлением услуг телекоммуникаций : утв. Приказом и.о. Председателя Агентства Респ. Казахстан по регулированию естественных монополий и защите конкуренции от 12.12.2003 г. № 312-ОД (в ред. от 18.03.2005 г.).
9. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М : Омега-Л, 2007. – 576 с.