

УДК 657

**РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ ДРАЙВЕРОВ (БАЗ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ)
КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ СВЯЗИ**

*канд. экон. наук, доц. М.В. ПРИМАКОВА
(Полоцкий государственный университет)*

Представлено 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: услуги связи, себестоимость, базы распределения, учет, накладные расходы.

Введение. Для решения конкретной управленческой задачи по принятию оптимальных решений в области тарифообразования и формирования ассортиментной политики организациям необходим расчет полной себестоимости предоставляемых услуг электросвязи, традиционно исчисляемой путем распределения собранных «котловым» методом затрат между услугами пропорционально доходам, приспосабливаемой 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.

При всем многообразии методов исчисления себестоимости не существует единой методики калькулирования затрат, позволяющей определить себестоимость продукции (работ, услуг) абсолютно точно. Любое распределение косвенных затрат искажает фактическую себестоимость, и ее точность определяется степенью обоснованности системы распределения.

Проведенные исследования экономической литературы по порядку распределения затрат в организациях, характеризующихся высоким уровнем косвенных расходов, показали, что точность перенесения их в стоимость услуг достигается путем применения функционального метода распределения накладных затрат ABC, позволяющего установить причинно-следственные связи между оказываемыми услугами связи и затратами, понесенными при оказании таких услуг. В настоящее время подход к распределению накладных (косвенных) затрат с использованием метода ABC обоснованно является одним из самых авторитетных и неоспоримых. Широкое распространение он получил в европейских и американских организациях различного профиля [1, с. 295].

Основная часть. Принято различать условное и причинно-следственное распределение затрат. В традиционной отечественной методике калькулирования себестоимости услуг связи основой является условное распределение затрат, в котором за базу принимаются оплата труда основных работников или доходы от оказанных услуг, в результате чего учитываемые показатели себестоимости предоставляемых услуг оказываются искаженными. При этом важным моментом выступает то, что, как правило, для всех накладных расходов выбирается всего один фактор распределения с наибольшим весом влияния и игнорируются прочие причины возникновения накладных расходов. Это является объективным недостатком традиционной системы калькулирования, так как на образование накладных расходов (даже в пределах определенной статьи затрат) влияет не одна характеристика объекта затрат, а их совокупность. Это приводит к тому, что объекты затрат могут включать в себя большую часть накладных расходов, хотя в реальности не являются их причиной в данной степени, и наоборот. В такой ситуации система распределения расходов может скрыть убыточность одного вида услуг и снизить рентабельность другого. Несмотря на низкий уровень аналитичности, распределение накладных затрат на основе условной (экспертной) оценки достаточно широко применяется также и в силу наличия в законодательстве положения о формировании неполной себестоимости продукции (работ, услуг). В этом случае управление ассортиментом и тарифообразованием ведется по прямым издержкам, а в области накладных затрат детальное изучение их поведения отсутствует.

В случаях, когда прямые расходы значительно превышают накладные, значение распределения накладных расходов для определения достоверной информации о себестоимости не будет содержать значительной погрешности, и принимаемые на базе этого управленческие решения будут относительно эффективными. Однако в силу совершенствования технологий, снижения материалоемкости и трудоемкости продуктов (работ, услуг), повышения роли информационных технологий и автоматизации производственных процессов, доля накладных расходов постоянно увеличивается. Учитывая специфику технологи-

ческих процессов по предоставлению услуг связи, в телекоммуникациях косвенные затраты составляют подавляющую долю в полной себестоимости оказанных услуг. В этих условиях даже незначительная ошибка в распределении накладных расходов или вовсе его отсутствие приведут к недостоверному формированию показателей себестоимости, что повлечет принятие неверных управленческих решений. Следовательно, для организаций связи в ситуации роста доли косвенных расходов указанный метод условного распределения затрат нельзя назвать приемлемым.

Метод ABC рассматривает косвенные расходы как совокупность статей, имеющих различное значение и соответственно распределяемых пропорционально своей собственной базе, имеющей логическую связь с распределяемыми расходами. ABC устанавливает взаимосвязь между накладными издержками и производственными процессами (операциями, функциями) в целях более точного распределения накладных издержек. Принципиальная схема распределения косвенных расходов данным методом заключается в следующем:

- 1) обособление групп затрат косвенных расходов;
- 2) идентификация производственных процессов (видов функциональной деятельности, операций);
- 3) выбор баз распределения затрат (драйверов ресурсов) для каждого производственного процесса;
- 4) определение себестоимости производственных процессов;
- 5) выбор баз распределения себестоимости производственных процессов (драйверов операций) для каждого объекта калькулирования – вида услуги связи;
- 6) определение суммы косвенных расходов по объектам калькулирования;
- 7) определение себестоимости калькуляционной единицы.

Таким образом, в системе ABC-костинг используется прием поэтапного распределения косвенных расходов на себестоимость оказанных услуг связи. Суть разработанного с учетом отраслевых особенностей и изложенного ниже двухступенчатого подхода к распределению косвенных затрат на себестоимость оказываемых услуг связи сводится к тому, чтобы вначале соотнести затраты с видами деятельности и технологическими процессами, а затем затраты процессов – с услугами (калькуляционными единицами).

Для перераспределения затрат экономически обоснованным способом на разных этапах расчета в системе ABC необходимо выделить драйверы затрат и драйверы процессов. Драйверы затрат перераспределяют косвенные затраты на технологические процессы, генерируя связанные с данными процессами затраты, драйверы процессов перераспределяют себестоимость процессов на услуги связи.

Количество и набор возможных драйверов затрат и процессов зависит от многих факторов: различий в организационной структуре и масштабах деятельности организаций, отраслевых особенностей функционирования организаций. В экономической литературе базы распределения, используемые операторами электросвязи для распределения текущих затрат, делятся на три основные группы:

- современный функциональный эквивалент и условная цифровая сеть;
- данные об организационно-функциональном строении организации;
- данные о текущей производственной деятельности организации [2, с. 39].

На первом этапе текущие затраты со счетов аналитического учета распределяются по технологическим процессам (операциям) и непрофильным видам деятельности. В процессе дифференциации затрат между производственными операциями основной проблемой является обеспечение достоверности распределения затрат. Наиболее точное разделение достигается, если затраты прямо относятся к операции (т.е. не требуют распределения). В противном случае возникает главная проблема калькулирования себестоимости по любому методу – проблема выбора адекватной базы распределения (драйверов). Для того чтобы избежать косвенного распределения сумм статей затрат между производственными процессами, учет расходов должен быть организован таким образом, чтобы затраты были первично локализованы. Возможность логического отнесения затрат на производственные операции предоставляет реализация концепции раздельного учета затрат по местам возникновения затрат, которые или сами являются причиной возникновения затрат, или этой причиной являются протекающие внутри них хозяйственные процессы.

Местами возникновения затрат в организациях связи являются производственные процессы – совокупность последовательно выполняемых действий (операций, функций) не ограниченных во времени, генерирующих затраты и направленных на достижение распознаваемого результата (создание или обслуживание услуги связи). Все производственные процессы могут быть разделены на основные, вспомогательные и управленческие группы. *Основные производственные процессы* непосредственно связаны с эксплуатацией средств и линий связи, а также оказанием услуг, в том числе услуг присоединения и услуг по пропуску трафика. К первой составляющей основных процессов относятся эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт используемого оборудования. Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг, отражают деятельность операторов по продвижению и маркетингу предоставляемых конечным потребителям услуг; выполнению работ по заключению договоров с абонентами и обеспечению их доступа к сетям и соответствующим услугам; осуществлению

расчетов с пользователями и операторами за услуги и другие. *Вспомогательные производственные процессы* включают сферы деятельности, связанные с созданием нормальных организационно-технических и санитарно-гигиенических условий труда и производства. Они связаны с обеспечением работы персонала, эксплуатацией зданий и сооружений, эксплуатацией оргтехники и других внеоборотных активов. *Управленческие производственные процессы* относятся к общему руководству организацией связи, организации учета, отчетности и аудита, общему маркетингу, снабжению, планированию развития сети оператора, обеспечению защиты информационных ресурсов, проведению метрологических проверок и метрологическому обеспечению и т.д.

Затраты по конкретным производственным операциям идентифицируются в момент их учетной регистрации на основании первичных документов. В связи с этим, при отнесении затрат на производственные процессы в первичных учетных документах отдельными реквизитами должны быть отражены: номер субсчета того производственного процесса, для выполнения которого эти затраты понесены; аналитическая позиция соответствующей статьи затрат. Если выполнение этих операций трудоемко (неэффективно), то необходимо оценить характер затрат и определить, какому технологическому процессу данные затраты соответствуют в наибольшей степени. Критериями применения подобной упрощенной процедуры отнесения затрат на процессы является наличие следующих условий: трудоемкость распределения вида затрат между операциями, условность базы распределения вида затрат между операциями, несущественная доля затрат в их общей сумме.

В случае невозможности непосредственного отнесения статьи затрат на один производственный процесс, расходы распределяются пропорционально базе распределения, отражающей причины возникновения и степень использования данных затрат соответствующим производственным процессом. По своему экономическому содержанию базы распределения (драйвера) представляют собой пропорции (процентные отношения) распределения затрат, полученные на основе данных о количественных (натуральных) показателях хозяйственной деятельности организации связи за отчетный период, наиболее тесно коррелирующих с затратами на осуществление конкретных видов производственных процессов, задействованных в оказании услуг связи.

Драйвер затрат должен быть количественно определен (не обязательно в стоимостной оценке). Чаще всего драйверами при распределении затрат по производственным процессам могут служить:

- при распределении расходов на оплату труда и связанных с ними выплат и начислений – данные о количестве фактически отработанного времени;
- при распределении расходов по эксплуатации зданий, сооружений, аренде помещений – площадь арендуемых помещений;
- при распределении потребленной электроэнергии – показания счетчиков или паспортная потребляемая мощность оборудования и т.д.

На следующем этапе распределения косвенных расходов фактические затраты, собранные на счетах производственных процессов, распределяются между услугами связи в определенной последовательности:

1) перераспределение затрат внутри вспомогательных процессов, и их последующее распределение на основные и управленческие производственные процессы. Вспомогательные производственные процессы распределяются последовательно, что исключает взаимное распределение этих процессов друг на друга и образование нераспределенных остатков на субсчетах. Драйверами в данном случае являются количественные показатели об организационно-функциональном строении организации связи: площадь помещений, численность работников и т.д.;

2) распределение затрат основных производственных процессов на счета калькуляции себестоимости. Драйверами процессов на этом этапе являются количественные характеристики оказываемых услуг: количество обработанных телеграмм, заявок на обслуживание, выставленных счетов, подключений абонентов, количество минут трафика и т.д., пропорционально которым основные процессы переносят на них свою стоимость;

3) перенесение стоимости управленческих производственных процессов на услуги связи. Распределение затрат управленческих производственных процессов на виды услуг выполняется поэтапно, причем суммы затрат, распределенные ранее и отнесенные на себестоимость услуг связи, учитываются при расчете следующих пропорций распределения. Поскольку по управленческим процессам невозможно определить базу распределения в натуральных показателях, перераспределение данных на виды услуг производится на основании данных о суммах затрат за период, понесенных для оказания конкретных видов услуг. Данный этап перераспределения является заключительным и формирует полную себестоимость услуг связи.

Заключение. Применение элементов метода ABC изменяет базу распределения расходов на отдельные виды услуг: вместо использования в качестве такой базы доходов, получаемых от оказания услуг электросвязи, используются данные о результатах производственной деятельности, о функциональ-

ном строении организации, позволяющие установить причинно-следственные связи между производственными процессами и объектами калькулирования (услугами электросвязи).

Для оптимизации процесса соотнесения затрат с услугами электросвязи сформулированы методические принципы, основанные на элементах подхода ABC:

- приоритета прямого отнесения затрат на соответствующие производственные процессы и услуги связи на основе данных первичных документов;
- применения экономически обоснованных баз распределения (драйверов), основанных на причинно-следственных связях затрат с производственными процессами и услугами;
- прозрачности отнесения и распределения затрат на производственные процессы и виды услуг связи.

Итак, становится очевидным, что метод функционального распределения затрат ABC, хотя и является достаточно трудоемким и сложным, дает более точное определение себестоимости услуг электросвязи. Это позволяет, с одной стороны, аргументировано обосновать тарифы на услуги связи в регулирующих органах, с другой стороны – принимать верные управленческие решения по выбору ассортимента оказываемых услуг.

С целью унификации и повышения достоверности результатов распределения расходов следующим этапом работы по внедрению попроцессного калькулирования методом ABC является интеграция в автоматизированный процесс распределения затрат, что существенно снизит его трудоемкость и обеспечит объективность.

ЛИТЕРАТУРА

1. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник для высших учебных заведений по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Э. Керимов. – 4-е изд. – М.: Дашков и К°, 2008. – 478 с.: схемы.
2. Сафонова, Л.А. Раздельный учет затрат в телекоммуникациях : учеб. пособие для вузов / Л.А. Сафонова, Н.Ю. Плотникова, Е.И. Зуева. – М. : Горячая линия – Телеком, 2007. – 192 с.

Поступила 16.10.2018

THE DEVELOPMENT OF THE SYSTEM DRIVERS (ALLOCATION BASES) INDIRECT COSTS IN TELECOMMUNICATION COMPANIES

M. PRIMAKOVA

The article provides the comparison of conditional and cause-effect methods of indirect costs allocation, applied in cost accounting for telecommunication services. For the most correct valuation of cost of telecommunication services, the process method of cost accounting is used and ABC (Activity-based costing) system is applied. The specific feature and the principal difference of this method is the cost accounting broken down by the types of functional activities with the following allocation of costs among telecommunication services proportionally to the bases of allocation which are the sources (causes) of such activities (processes).