

УДК 657.1: 004.424

Л. А. Ніколенко
канд. екон. наук, доцент,
кафедра бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ У ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНІЙ ГАЛУЗІ

Проанализированы тенденции развития, основные проблемы и особенности отрасли связи, их влияние на методику и организацию учета затрат на телекоммуникационных предприятиях. Обоснована и предложена методика распределения затрат в зависимости от объема предоставленных услуг.

The development tendencies, main problems and peculiarities of the communication industry were analyzed, as well as their impact on the formulation of methods of accounting by telecommunication enterprises. The methodology for accounting of costs distribution at the enterprises depending on the volume of services provided was substantiated and proposed.

Ключові слова: витрати, облік, телекомунікації, тариф, собівартість, аналіз.

У ринкових умовах господарювання процеси обміну інформацією стали однією із найважливіших ознак прогресуючого розвитку та глобалізації економіки, який справляє все більший вплив як на окремих суб'єктів господарювання, так і в цілому на економічний стан України. Наукомісткі інформаційні технології забезпечують необхідною інформацією всі сфери господарської діяльності. До них належить і телекомунікаційна галузь.

Зв'язок відіграє велику роль у збалансованому розвитку глобальної економіки. Він є зв'язуючим елементом між промисловістю, сферою послуг і користувачами, а також між віддаленими територіями та економічними центрами.

Протягом останніх років спостерігається стрімке зростання та розвиток телекомунікаційного ринку в нашій країні, за цих умов особливої актуальності набуває дослідження закономірностей методики обліку та аналізу витрат по наданню послуг зв'язку, формування прозорого і об'єктивного механізму тарифоутворення і тарифного регулювання, який має ґрунтуватись на такому показнику, як «собівартість» та «витрати на надання послуг».

Перебудова облікової системи підприємств, недосконалість нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і

аналізу витрат по наданню послуг зв'язку зумовили необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і практичних розробок з удосконалення існуючих методик щодо цього питання, які набувають особливої актуальності в загальній схемі управління телекомунікаційним виробництвом і обумовлюють необхідність розгляду основних положень по формуванню і вдосконаленню системи обліку й аналізу витрат. Це матиме суттєвий вплив як для розвитку галузі, так і для зростання інформатизації всього суспільства.

Загальні проблеми обліку і аналізу витрат по наданню послуг зв'язку досліджували у своїх наукових працях українські та зарубіжні вчені-економісти: М. А. Горелик, С. О. Дадеркіна, Л. В. Кузнєцова, Л. Д. Рейман, А. Ю. Щуровська. Проте поки що залишається низка невирішених питань, зокрема: відсутність науково обґрунтованих підходів до процесу розподілу витрат та формування тарифів на різні послуги телекомунікаційного зв'язку, що враховують особливості технологічних процесів телекомунікаційної галузі і обумовлюють об'єктивну необхідність розроблення й впровадження теоретичних та методичних положень по формуванню і вдосконаленню обліку витрат як основи для встановлення тарифів на всі види послуг зв'язку.

Продукцією в означеній галузі є не сама інформація, а послуги, пов'язані з її розповсюдженням та отриманням. Тому важливого значення набувають визначені особливості галузі та специфіка продукту що виробляється (передача інформації і повідомлень), що потребують специфічного підходу до організації та методики обліку витрат, визнання витрат, калькулювання собівартості та на їх основі формування тарифної політики телекомунікаційного підприємства.

Перша особливість визначається специфікою продукту, який не має матеріальної форми, а являє собою кінцевий корисний ефект (результат виробничої діяльності) процесу передавання повідомлень та інформації від відправника до користувача. Неречовий (нематеріальний) характер кінцевого продукту обумовлює відсутність використання у виробничому процесі сировини і матеріалів та їх зв'язок з виробничою собівартістю наданих послуг, що впливає на структуру виробничих витрат телекомунікаційних підприємств.

Друга особливість послуг зв'язку тісно пов'язана з першою і характеризується нерозривністю у часі споживання послуг зв'язку

та процесу їх виробництва. Ця особливість чітко виражена у телефонному зв'язку, де сам процес передавання телефонного повідомлення відбувається за участю абонента, тобто збігається з процесом споживання. Відповідно до цієї особливості кінцевий результат виробничої діяльності галузі — послуга — не може зберігатися на складі, вилучатися із сфери виробництва і надходити до сфери обігу для реалізації. Із цієї особливості випливає вимога підвищення якості наданих послуг і прискорення процесу обліку. В бухгалтерському обліку це означає, що відсутнє незавершене виробництво.

Третя особливість галузі зв'язку полягає в тому, що на відміну від промисловості, де предмет праці підлягає речовій зміні, а після цього, надходячи до сфери обігу, стає товаром і тільки через певний час використовується користувачем, то у виробничому процесі підприємств зв'язку інформація має піддаватися лише переміщенню у просторі (передавання інформації та повідомлень). Інші зміни означають її викривлення, втрату ознак і цінності та завдають збитків користувачам. З урахуванням цієї особливості велике значення мають достовірність передавання повідомлень, точність їх відтворення і забезпечення в процесі передавання інформації всіх кількісних і якісних параметрів, що характеризують їх споживні властивості.

Четверта особливість галузі зв'язку характеризується тим, що процес обміну інформацією завжди двосторонній і, оскільки потреба в передаванні інформації може виникати між абонентами в різних населених пунктах, передбачає створення надійної і розгалуженої мережі зв'язку. Мережа зв'язку складається із підприємств, об'єднаних між собою лініями і каналами зв'язку, що діють у межах єдиного технологічного процесу.

Розглядаючи витрати по наданню послуг зв'язку перевагу слід надати тій класифікаційній ознаці, яка по своїй економічній ролі має найвагоміший вплив на загальні витрати телекомунікаційних підприємств. Такою ознакою, на наш погляд, є залежність витрат від зміни базового показника — обсягу наданих послуг. Тому в процесі управління витратами по наданню послуг зв'язку важливе значення має їх розподіл на постійні та змінні. Як відомо, цей поділ напряму залежить від обсягу наданих послуг зв'язку (трафіку). І до традиційних завдань з обліку витрат слід додати наявність інформації про зміни витрат залежно від змін обсягів виробництва.

Найдоцільнішим способом створення системи обліку витрат є моделювання існуючої системи в загальній системі управління. Для цього запропоновано провести детальну класифікацію основних видів витрат залежно від обсягу наданих послуг зв'язку, виділивши в них постійну та змінну частину в період їх виникнення, змоделювати систему обліку витрат, яка буде слугувати основною базою даних для розрахунку та проведення аналізу: витрати — обсяг виробництва — прибуток.

Розмір змінних витрат залежить від обсягу виробництва й реалізації послуг зв'язку. Здебільшого це прямі витрати ресурсів на виробництво і реалізацію продукції. Постійні витрати не залежать від динаміки обсягу виробництва і реалізації наданих послуг. У галузі зв'язку до постійних витрат слід віднести амортизацію необоротних активів, заробітну плату як виробничого, так і обслуговуючого персоналу та нарахування на неї, витрати, пов'язані з управлінням і організацією виробництва. До змінних витрат слід відносити витрати сировини, матеріалів, палива, електроенергії.

Але на практиці рідко зустрічаються витрати, що за своєю суттю є винятково постійними, або змінними. Економічні явища та пов'язані з ними витрати за своїм змістом значно складніші тому, в більшості випадків, витрати є змішаними. Тому важливо встановити наявність або відсутність впливу обсягів виробництва на витрати для окремих підприємств і визначеного часу. Тоді можна передбачити економічно обґрунтоване групування витрат, забезпечення умов для достовірного їх розподілу й включення до собівартості окремих видів продукції (послуг). А управління ними на підприємстві буде сприяти планомірному процесу формування витрат на виробництво продукції, можливості прогнозування суми постійних та змінних витрат та оптимізації тарифів на послуги зв'язку через їх наближення до собівартості відповідних послуг.

Підприємство зацікавлене в зменшенні суми постійних витрат. Якщо на одиницю продукції припадає менша сума постійних витрат, то можливе досягнення максимального прибутку на наявних виробничих потужностях. При спаді виробництва продукції змінні витрати пропорційно до обсягу виробництва зменшуються, а сума постійних витрат не змінюється, що призводить до зростання собівартості продукції і зменшення суми прибутку.

Тільки така класифікаційна ознака і на її основі побудова обліку витрат та аналізу витрат дасть змогу підприємствам зв'язку відповісти на питання:

- чому зростають постійні витрати?
- як змінити структуру витрат?
- дати науково-аналітичне обґрунтування для зміни тарифів;
- що є найвпливовішим важелем на збільшення прибутку?

Тому для ефективного управління процесом формування собівартості послуг зв'язку дуже важливо правильно визначити суму постійних і змінних витрат. Для отримання рівня співвідношення постійних та змінних витрат, за допомогою селективного способу, суть якого полягає у змістовному аналізі кожної статті й елементу витрат і визначенні експертним шляхом або за допомогою кореляційного аналізу ступіні залежності витрат від обсягу наданих послуг і на основі облікових даних по витратам основного оператора зв'язку — ВАТ «Укртелеком», який надає більше ніж 60 % телекомунікаційних послуг в Україні, та враховуючи специфіку галузі, було визначено:

1) до змінних витрат у галузі зв'язку належать матеріальні витрати: сировина, матеріали, запчастини для технологічного обладнання; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; тара й тарні матеріали; будівельні матеріали; запасні частини, що використані для ремонту основних засобів, інших необоротних активів; МШП; паливо і енергозабезпечення; тепло-ва енергія; газ;

2) до постійних витрат належать: заробітна плата робітників та нарахування на неї, амортизація основних засобів, оплата послуг зв'язку, підготовка кадрів, плата банку за обслуговування та ін. Але є і такі витрати, що мають у собі як постійну, так і змінну компоненту. У них досить важко безпосередньо і однозначно виділити змінну та постійну частину, тому їх називають напівзмінними або напівпостійними. До таких витрат у галузі зв'язку належать: витрати на розрахунки з технологічними партнерами, транспортні витрати, витрати на рекламу, на соціальну сферу, на службові відрядження та інші.

Вперше для телекомунікаційної галузі розроблено модель розподілу витрат залежно від обсягу наданих послуг і встановлено, що в галузі зв'язку таке співвідношення становить: 70 % — постійні витрати і 30 % — змінні витрати. Запропоновано здійс-

нювати такий розподіл на стадії первинного обліку введенням до бухгалтерських реєстрів з обліку витрат наступних ознак: «постійні витрати» та «змінні витрати».

Поглиблений аналіз витрат за такими класифікаційними ознаками, як постійні та змінні витрати дасть змогу підприємствам зв'язку визначати обсяги виробництва, при яких покриваються як змінні, так і постійні витрати, а також, визначати критичну точку беззбитковості або поріг рентабельності.

Однією з особливостей галузі зв'язку є незакінченість виробничого процесу в межах одного підприємства, оскільки в процесі обміну одночасно беруть участь кілька підприємств зв'язку. Число оброблених повідомлень (вхідних, вихідних, транзитних) дає натуральний показник обсягу діяльності підприємства зв'язку (трафік). Розробка та впровадження методики розподілу витрат на виробництво послуг зв'язку залежно від обсягу виробництва, надасть змогу телекомунікаційним підприємствам контролювати критичний обсяг надання послуг і прибутковість, дозволить прогнозувати суми постійних та змінних витрат, оптимізувати тарифи на послуги зв'язку через наближення їх до собівартості відповідних послуг.

Етап класифікації витрат і процес формування собівартості наданих послуг зв'язку повинен передувати етапу аналізу фінансових результатів діяльності підприємства за попередній період або складанню перспективних планів на майбутнє. Це надасть можливість оцінювати і обґрунтовувати ефективність управлінських рішень на основі вивчення причинно-наслідкового взаємозв'язку обсягів реалізації послуг зв'язку, собівартості і прибутку та поділу витрат на постійні та змінні. Також визначати критичні величини обсягу наданих послуг, постійних і змінних витрат, тарифів, оптимальний рівень виробництва, коли граничні витрати = граничним доходам, визначати вплив цих факторів на економічний стан підприємства, оцінювати отримані результати забезпечувати ефективне управління виробничо-фінансовою діяльністю телекомунікаційного підприємства. Побудова обліку та аналізу витрат у розрізі їх постійної та змінної величини дасть змогу підприємствам зв'язку визначити причини зростання постійних витрат, доцільність зміни їх структури, здійснити науково-аналітичне обґрунтування зміни тарифів і виявити найбільш впливові важелі по збільшенню прибутку.

Проведені аналітичні розрахунки показують, що беззбитковий обсяг наданих послуг зв'язку і зона безпеки залежать від співвідношення постійних та змінних витрат, а також від рівня тарифів на надані послуги. Поділ витрат на постійні та змінні і застосування методики маржинального аналізу допоможе телекомунікаційним підприємствам визначати зону безпеки, суму прибутку, беззбитковий обсяг надання послуг та прогнозувати рівень цих показників на наступні періоди.

А визначення критичної суми постійних витрат і ціни (тарифу) при заданому значенні інших факторів, в основу чого покладено ту саму базову модель прибутку, що враховує взаємозв'язок: витрати — обсяг наданих послуг — прибуток дозволить отримати максимально допустиму величину постійних витрат, яка дорівнюватиме маржі покриття при заданому обсязі наданих послуг, тарифів і рівні змінних витрат. Якщо постійні витрати перевищать цей рівень, то підприємство буде збитковим. Із використанням такого підходу можливо визначити суму постійних витрат, при якій підприємства зв'язку не будуть мати як прибутку, так і збитку. Якщо сума постійних витрат виявиться більшою від критичної суми, то підприємство не зможе покрити її за рахунок отриманої виручки. Теоретичне і практичне значення поданої методики організації та обліку витрат по наданню послуг зв'язку полягає у системному дослідженні цієї методики та визначенні найсуттєвіших аспектів їх організації, що уможливує отримання інформації для прийняття виважених управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності телекомунікаційних підприємств України.

Накопичення інформації про витрати, шляхом утворення інформаційної бази даних, — важлива складова для прийняття рішень про рівень тарифів на надання послуг зв'язку. Для підприємств, які можна віднести до категорії цінових послідовників (коли ціни встановлюються загальними силами попиту та пропозиції) і для підприємств, які є лідерами по встановленню цін, інформація про витрати відноситься до релевантної для прийняття рішень про встановлення тарифу (ціни) залежно від часу.

На основі достовірної облікової інформації відносно витрат на надання послуг і аналізу їх динаміки стає можливим визначення оптимальної ціни (тарифу), що впливає на прибутковість, рентабельність.

Література

1. Голубницкая Е. А., Жигульская Г. М. Экономика связи: Учебник для вузов. — М.: Радио и связь, 2000. — 392 с.
2. Концепція розвитку телекомунікацій в Україні до 2010 року // Затверджена розпорядженням КМУ від 07.06.2006 № 316-р.
3. Основы экономики телекоммуникаций (связи) : Учебник для вузов / М. А. Горелик, Е. А. Голубницкая, Т. А. Кутузова и др. — М.: Радио и связь, 1997. — 224 с.
4. Рейман Л. Д. Теория и практика функционирования телекоммуникационных рынков. — М.: ОЛМА-Пресс, 2002. — 348 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.

УДК 657.1

О. В. Павелко
аспірант кафедри обліку
підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТЕРМІНІВ «ЗАТРАТИ» І «ВИТРАТИ» В ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

В статье рассмотрена и проанализирована сущность понятий «затраты» и «расходы» в строительстве. Выявлены основные отличия между данными категориями и сформулированы предложения по внесению изменений в законодательные акты Украины.

The essence of such concepts as «expenses» and «expenditures» in construction sphere is considered and analyzed. The differences between these categories are shown and concrete propositions to bring in the changes into legislative documents of Ukraine are stated.

Ключові слова: витрати, затрати, будівництво, будівельно-монтажні організації, договір підряду, визнання витрат, будівельно-монтажні роботи.

Кінцевою метою господарювання усіх підприємницьких структур є отримання прибутку, обчислення якого являє собою невід'ємну складову облікового процесу. Ключовими елементами у процесі визначення прибутку виступають доходи та витрати, причому саме витрати є найбільш дискусійним об'єктом обліку.