

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Хабаровский государственный университет экономики и права»

На правах рукописи

Гибельнева Елена Алексеевна

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ
ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Вахрушева Ольга Борисовна

Хабаровск – 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
ГЛАВА 1. Теоретические основы управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний.....	11
1.1. Выявление и анализ особенностей деятельности телекоммуникационных компаний и их влияния на организацию управленческого учета.....	11
1.2. Исследование экономического содержания и классификации расходов в системе управленческого учета.....	32
1.3. Идентификация проблемных вопросов организации отдельного учета расходов по видам услуг связи.....	53
ГЛАВА 2. Направления совершенствования методики управленческого учета расходов и формирования себестоимости услуг телекоммуникационных компаний.....	67
2.1 Оценка состояния и тенденций развития современных систем управленческого учета расходов.....	67
2.2 Разработка методики управленческого учета расходов на основе системы «АВ costing».....	87
2.3 Развитие методических аспектов управленческого учета расходов по бизнес-процессам.....	116
ГЛАВА 3. Рекомендации по развитию системы бюджетирования и внутреннего контроля телекоммуникационных компаний.....	129
3.1 Организация системы бюджетирования в телекоммуникационной компании.....	129
3.2 Формирование управленческой отчетности центров ответственности.....	145
Заключение.....	155
Список литературы.....	160
Приложения	177

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В современных условиях развитие единой инфокоммуникационной отрасли является приоритетным направлением при постановке стратегических задач и необходимым условием полноценной интеграции Российской Федерации в мировую экономику. Конвергенция телекоммуникаций и информационных технологий оказывает мультипликативный эффект на развитие экономики в целом, способствует повсеместному внедрению цифровых и электронных услуг на территории страны.

Достижение уровня информатизации общества и национальной экономики мировых показателей возможно за счет понижения стоимости предоставляемых инфокоммуникационных услуг с одновременным повышением их качества и степени доступности. Телекоммуникационные компании как основные участники инфокоммуникационного рынка функционируют в условиях серьезной структурной перестройки, внедрения современных инновационных технологий (мобильного и фиксированного широкополосного доступа, подвижной связи новых поколений, электронной техники, спутников связи), ужесточения конкуренции, предъявления более высоких требований к качеству и скорости оказания телекоммуникационных услуг.

Для обеспечения эффективности деятельности, сохранения конкурентных преимуществ, увеличения уровня рентабельности телекоммуникационным компаниям необходимо совершенствование применяемых методик учета расходов, финансово-результатных показателей, принятия управленческих решений. Актуальность этого вопроса определила перспективное направление исследования в области организации системы управленческого учета, ориентированной на особенности деятельности телекоммуникационной компании.

В условиях сохранения государственного регулирования инфокоммуникационной отрасли управленческий учет выступает эффективным методологическим инструментом рационализации информационного обеспечения устойчивого и прибыльного развития телекоммуникационной компании на фоне существующих

противоречий ее собственников и государства. При этом наибольшее значение приобретают вопросы учета, бюджетирования и контроля расходов, что является важнейшим направлением развития управленческого учета.

Вопросы управленческого учета расходов широко освещаются в научной и учебной литературе. Вместе с тем они остаются недостаточно раскрытыми с точки зрения возможности применения существующих методов в практической деятельности телекоммуникационных компаний. Так, не исследованы поведение расходов и их классификация для бюджетирования и принятия управленческих решений, для контроля и анализа деятельности центров ответственности, не разработана методика калькулирования себестоимости телекоммуникационной услуги с учетом особенностей технологического процесса ее оказания, процедура бюджетирования и формирования управленческой отчетности. Углубленного исследования также требует обоснование организации управленческого учета расходов на основе выделения бизнес-процессов и определения их взаимосвязи для реализации аналитической и контрольной функций, а также принятия решений разных уровней управления.

В связи с этим возникает необходимость развития управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний, что и определило актуальность и практическую востребованность данного исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросы становления и развития управленческого учета и контроля расходов рассматривались в трудах отечественных ученых и практиков: С.В. Булгаковой, О.Б. Вахрушевой, М.А. Вахрушиной, Е.Ю. Вороновой, Н.Д. Врублевского, А.А. Грибанова, Т.Ю. Дружиловской, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Т.Б. Кувалдиной, М.В. Кудиновой, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковского, О.Е. Николаевой, П.П. Новиченко, В.Ф. Паляя, В.К. Скляренко, И.А. Слободняк, Г.В. Улиной, А.Д. Шеремета, В.Г. Широбокова, Н.Н. Шишкеевой и других, а также ряда зарубежных исследователей - Х. Андерсона, А. Апчерча, Э.А. Аткинсона, Ч. Гаррисона, К. Друри, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, Р. Энтони и др.

Теоретические основы методологии бюджетирования и проблемные вопросы его организации исследовались такими зарубежными и отечественными учеными, как А. Апчерч, Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, П.С. Боровков, Е.П. Бреслав, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, В.А. Волнин, Е.В. Глухов, Ш. Датар, Е.Ю. Добровольский, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, Р.С. Каплан, Б.М. Карабанов, И.Е. Мизиковский, Н.Г. Сапожникова, Дж. Г. Сигел, Д. Фостер, Ч. Хорнгрен, В.Т. Чая, Н.И. Чупахина, А.Д. Шеремет, Дж. К. Шим, К.В. Щиборщ, М.С. Янг и др.

Теоретические и практические аспекты управления в организациях связи рассмотрены в работах Ю.А. Воронцова, Е.В. Деминой, Л.Р. Лилеевой, Е.И. Зуевой, Н.Ю. Плотниковой, Л.В. Пяткиной, Н.П. Резниковой, Л.А. Сафоновой, М.Т. Трапезниковой, Т.В. Черемушниковой, Н. Хан, Н.Н. Хахоновой и др.

Вместе с тем, следует отметить, что перспективы совершенствования теоретических основ и практического ведения управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний до сих пор остаются малоизученными. Недостаточная разработанность данной проблемы определила выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний на основе адаптации учетно-аналитического инструментария к особенностям вида экономической деятельности.

Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

- исследовать экономическое содержание расходов с целью обоснования целесообразности их использования в качестве объекта управленческого учета;
- выявить и обобщить организационно-технологические особенности функционирования единого инфокоммуникационного рынка и деятельности телекоммуникационных компаний, а также определить возникающие в связи с этим основополагающие условия формирования системы управленческого учёта расходов;
- критически проанализировать сложившуюся в телекоммуникационных компаниях систему учета по процессам и калькулирования себестоимости оказы-

ваемых услуг, раскрыть структуру бизнес-процессов телекоммуникационных компаний для организации управленческого учета расходов;

– разработать методику управленческого учета расходов для формирования себестоимости телекоммуникационной услуги, определения себестоимости вида деятельности и бизнес-процесса;

– обосновать рекомендации по формированию аналитического учета расходов в системе управленческого учета по бизнес-процессам;

– разработать формы бюджета расходов и отчета о его исполнении для организации контроля и анализа эффективности бизнес-процесса.

Область исследования. Диссертационное исследование выполнено в соответствии с п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика - паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является комплекс методических приемов и способов, используемых при осуществлении управленческого учета расходов, и возможные направления их совершенствования.

Объектом исследования является процесс формирования расходов телекоммуникационных компаний.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составили научные труды ведущих зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского финансового и управленческого учета, бюджетирования и внутрихозяйственного контроля. В процессе написания диссертационного исследования использовались материалы научных конференций, периодических изданий в области проблем и тенденций развития единой инфокоммуникационной отрасли.

Для решения поставленных задач были использованы следующие методы научного познания: абстрактно-логический, статистический, диалектический, индуктивный и дедуктивный, методы сравнительного анализа, группировки данных,

системный подход, наблюдение и измерение. Использование общенаучных и специально-научных методов (классификации, счетоводческого моделирования) обеспечило достоверность выводов и рекомендаций, представленных в диссертации, а также их достаточную надежность.

Информационная база исследования формировалась на основе нормативно-правовой базы Российской Федерации в области бухгалтерского учета, международных стандартов управленческого учета, научных трудов отечественных и зарубежных экономистов, справочной и периодической литературы, монографических исследований, статистических данных, публичной отчетности телекоммуникационных компаний, материалы научно-практических конференций, Интернет-ресурсов, а также результатов проведенного автором исследования.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических и организационно-методических положений управленческого учета расходов, адаптированных к деятельности телекоммуникационных компаний, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета. При этом получены следующие наиболее существенные научные результаты:

– на основе изучения научных взглядов отечественных и зарубежных ученых уточнено понятие затрат и расходов в системе управленческого учета, определена их взаимосвязь в учетной системе компаний, осуществляющих деятельность по оказанию услуг, а также обоснована целесообразность исследования расходов в качестве объекта управленческого учета;

– выявлены и систематизированы особенности телекоммуникационной деятельности по предоставлению услуг связи (непрерывность процесса предоставления услуг и короткий жизненный цикл услуг связи при сравнительно невысоком уровне их материалоемкости, неотделимость процесса оказания услуги от ее потребления, массовый характер потребления услуг связи), идентификация которых позволила разработать организационные мероприятия по формированию системы управленческого учёта расходов телекоммуникационной компании;

– предложена структура основных, вспомогательных и управленческих бизнес-процессов, с подразделением их на виды деятельности и определением функ-

циональных показателей. Выделение трех групп бизнес-процессов базируется на особенностях деятельности телекоммуникационных компаний по оказанию услуг связи и сервисному обслуживанию клиентов и является основой предлагаемой методики управленческого учета расходов;

– адаптирована методика управленческого учета расходов «АВ-costing» к особенностям деятельности телекоммуникационных компаний путем разработки соответствующего механизма, который включает определение прямых расходов по видам деятельности; распределение косвенных расходов управленческих бизнес-процессов; распределение косвенных расходов внутри основных и вспомогательных бизнес-процессов; дифференцированное распределение расходов по видам деятельности на услуги. В результате реализации предлагаемого механизма применения системы АВС в телекоммуникационных компаниях принятие управленческих решений по управлению расходами будет возможно в разрезе видов деятельности, бизнес-процессов, а также телекоммуникационных услуг;

– с учетом возможностей современных систем автоматизации учета предложена методика аналитического учета расходов по бизнес-процессам, видам деятельности, центрам ответственности и статьям расходов, основанная на автономном варианте ведения управленческого учета. Использование данной методики позволит обеспечить систему управления необходимой оперативной информацией на основе структурирования расходов;

– разработаны формы бюджета расходов бизнес-процесса, отчета об исполнении бюджета центром ответственности, составление которых обеспечит прозрачность и эффективность системы управления бизнес-процессами за счет комплексного применения методов управленческого учета расходов, контроля и управленческого анализа.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что предложенные и обоснованные в данном научном исследовании теоретические и методические положения позволяют расширить и дополнить существующие теоретические исследования в области бухгалтерского учета, обеспечить комплекс системных

решений научной проблемы – развития управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний.

Результаты исследования могут быть использованы в высших учебных заведениях в процессе обучения при преподавании курсов «Управленческий учет», «Бухгалтерский учет», а также в учебно-методических центрах в системе подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов.

Практическая значимость исследования определяется возможностью широкого использования разработанных методик и рекомендаций по организации управленческого учета расходов. Теоретические и методологические результаты доведены до практических выводов и рекомендаций, принятых к использованию в хозяйственной деятельности ООО "ДСЦБИ "МАСКОМ", ООО «Мобайл-Ритейл», ООО «АйТи-Результат», что подтверждено справками о внедрении.

Полученные результаты могут быть использованы бухгалтерскими службами коммерческих организаций, осуществляющих деятельность по оказанию услуг.

Апробация результатов исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, нашли отражение в опубликованных работах диссертанта, а также доложены и получили одобрение на XVII ежегодном краевом конкурсе молодых ученых и аспирантов (2015 г., г. Хабаровск), Международных научно-практических конференциях: «Аудит, налоги и бухгалтерский учет в Российской Федерации: основы, теория и практика» (2006 г., г. Пенза), «Стратегическое управление предприятиями, организациями и регионами» (2008 г., г. Пенза), «Проблемы комплексного социально-экономического развития Дальнего Востока» (2008 г., г. Хабаровск), «Проблемы инновационного и экономического роста в условиях кризиса» (2010 г., г. Хабаровск), «Актуальные проблемы экономического развития» (2014 г., г. Уфа), «Экономика и современный менеджмент: теория и практика» (2015 г., г. Новосибирск), «Актуальные вопросы экономических наук» (2015 г., г. Новоси-

бирск), «Современная экономика и финансы: исследования и разработки» (2015 г., г. Санкт-Петербург).

Результаты работы апробированы в ООО "ДСЦБИ "МАСКОМ", ООО «Мобайл-Ритейл» и ООО «АйТи-Результат».

Публикации результатов исследования. Основные результаты исследования опубликованы в 15 статьях, в том числе в пяти научных изданиях, рекомендованных для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям. Общий объем публикаций – 6,1 п.л.

Структура и объем диссертации. Диссертация изложена на 205 страницах компьютерного текста, включающих 12 рисунков, 15 таблиц, 9 приложений; состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы, включающего 180 источников.

ГЛАВА 1. Теоретические основы управленческого учёта расходов телекоммуникационных компаний

1.1. Выявление и анализ особенностей деятельности телекоммуникационных компаний и их влияния на организацию управленческого учёта

Инновационно-направленный процесс развития современной телекоммуникационной сферы экономики, а также структурные преобразования, в ней происходящие, требуют совершенствования методического обеспечения управленческого учёта как информационной базы для принятия управленческих решений.

Обзор публикаций современных отечественных и зарубежных учёных показал, что единое определение телекоммуникаций отсутствует, так же как и не определено соотношение понятий инфокоммуникации и телекоммуникации.

Понятие инфокоммуникаций возникло в начале XXI века как совокупности средств накопления, хранения и обработки информации, а также переноса её в пространстве [26]. Структурно инфокоммуникации представлялись изначально как компьютерные технологии и телекоммуникации, развивающиеся и действующие обособленно.

Переход от индустриального общества к информационному, развитие цифровых технологий, широкополосных технологий доступа к глобальным сетям привели к объединению информационных технологий и средств связи в единую инфокоммуникационную отрасль.

Телекоммуникационная сеть представляет собой совокупность технологических элементов, позволяющих осуществлять обмен информацией между территориально разнесенными объектами с помощью электрических, оптических или радиосигналов.

В соответствии с вышесказанным определим, что телекоммуникационные компании – это экономические субъекты единой инфокоммуникационной отрасли, осуществляющие предпринимательскую деятельность посредством эксплуатации телекоммуникационной сети.

Телекоммуникационные услуги включают телефонную и телеграфную связь, передачу информации электронным путем, телекс, факсимильную связь, электронную почту и онлайн-связь, а также более сложные виды телекоммуникаций, связанные с переработкой, хранением и кодированием информации. Телекоммуникационные услуги условно можно разделить на две основные группы:

– основные (базисные) телекоммуникации, охватывающие коммуникационные средства передающие информацию в реальном времени, включающие телефон, телеграф, телекс, факсимильную связь, сотовые телефоны, спутниковые системы связи, главная особенность которых заключается в том, что с их помощью голос или другие сигналы передаются от отправителя к получателю в первоначальной, неизменной форме;

– модифицирующие услуги, включающие электронную почту, онлайн-формы связи, обработку, накопление и хранение данных, и обмен информацией в электронной форме. Их особенность связана с тем, что форма передаваемого сообщения изменяется (модифицируется) в ходе передачи, а стоимость передаваемой информации возрастает на размер оказанной услуги.

Для сохранения клиентской базы и привлечения новых клиентов телекоммуникационные компании постоянно обновляют предложения по спектру оказываемых услуг, при этом особенно действенным являются «пакеты» услуг и заключение договоров на безлимитное обслуживание. В настоящее время операторы и поставщики услуг связи считают перспективными оказание услуг передачи данных и развитие облачных технологий.

В последние пять лет представители телекоммуникационных компаний отмечают тенденцию сокращения рыночной капитализации субъектов отрасли. В результате практически все компании признают необходимость пересмотра стратегии ведения бизнеса и принятия решений по повышению результатов эффективности деятельности [131]. При этом рассматривается спектр возможных способов выхода из кризисного состояния: от замораживания крупных инвестиционных проектов до сокращения административно-управленческих расходов. Приня-

тие таких решений осуществляется после всесторонней оценки текущего состояния на основе учетной информации деятельности компании.

Исследование, проведенное методом анкетирования, среди компаний города Хабаровска и Хабаровского края показало, что большинство респондентов отмечают необходимость ведения управленческого учета для обоснованного принятия решений (табл. 1.1). Так как в данном регионе осуществляют деятельность как федеральные, так и региональные операторы связи обобщение данных осуществлялось в разрезе крупных, средних (от 100 до 250 человек) и малых (численностью до 100 человек) компаний.

Таблица 1.1

Исследование практики ведения управленческого учета в телекоммуникационных компаниях г. Хабаровска и Хабаровского края

Параметры оценки	Процент компаний, давших положительный ответ к общему количеству респондентов			
	всего	крупных	средних	малых
1. Ведение управленческого учета расходов				
1.1 Калькулирование себестоимости услуги	100	100	100	100
1.2 Формирование бюджетов	75	100	77	50
1.3 Анализ расходов	78	100	77	60
1.4 Контроль расходов	85	100	82	80
2. Целесообразность внесения изменений в применяемую методику оценки себестоимости услуги	73	88	77	50
3. Целесообразность организации управленческого учета на основе процессного управления (бизнес-процессов)	90	100	91	80

Целью проводимого исследования являлось определение сложившейся практики ведения управленческого учета и перспектив ее совершенствования.

Исследование показало, что себестоимость услуги определяют все компании, прошедшие анкетирование. В анкетах респонденты уточняли методику оценки себестоимости, применяемую в их компании. В результате следует отметить, что 100% компаний для целей управленческого учета используют отраслевую методику, рекомендованную для формирования внешней отчетности и, сле-

довательно, для бухгалтерского финансового учета. На уточняющие вопросы о целесообразности внесения изменений в применяемую методику, которые будут основаны на специальных способах управленческого учета, 73% респондентов ответили положительно. При этом среди малых предприятий только 50% компаний считают данное направление совершенствования деятельности необходимым. Основным препятствием руководители малых компаний выделяют увеличение расходов на оплату труда работников финансовой службы. Однако в случае разработки и апробации методики формирования себестоимости услуги для целей управления руководители малых компаний считают возможным внедрение ее в течение пяти лет.

Исследование показало, что крупные компании, представленные в данном регионе федеральными операторами связи, используют в своей деятельности все системы управленческого учета – калькулирование себестоимости и учет расходов, формирование бюджетов, анализ и контроль. При этом информационная база управленческого учета крупных и средних компаний также формируется на основе себестоимости, определенной по методике раздельного учета доходов и расходов. В соответствии с масштабами своей деятельности 88% крупных и 77% средних телекоммуникационных компаний считают целесообразным разработку и внедрение методики калькулирования себестоимости и учета расходов для целей управления и принятия решений.

Исследование перспектив развития и внедрения процессно-ориентированного управленческого учета также показало, что 90% респондентов заинтересованы в разработке соответствующей методики. При этом основная задача, которая была выделена руководителями опрошенных компаний по отношению к системе управленческого учета расходов заключается в оптимизации затрат, полноценном использовании информации для проведения анализа, контроля расходов, а также принятия управленческих решений по ценообразованию, рационализации организационной структуры компании, определению целесообразности перевода отдельных операций на аутсорсинг.

Таким образом, развитие методики управленческого учета расходов и калькулирования себестоимости телекоммуникационной услуги является перспективным и актуальным в настоящее время направлением совершенствования деятельности с целью более оперативного управления ею и предотвращением кризисных состояний отрасли.

Неоспорим тот факт, что деятельность телекоммуникационных компаний специфична. В целях определения влияния отраслевых особенностей на организацию и ведение управленческого учёта определим два основных направления:

- особенности рыночных отношений в единой инфокоммуникационной отрасли;
- особенности деятельности телекоммуникационных компаний по оказанию услуг.

Внешние факторы, влияющие на порядок организации и ведения управленческого учёта расходов в телекоммуникационных компаниях, определяются структурой рынка, конкуренцией и изменениями на нём. Непосредственно же деятельность самой компании по оказанию услуг определяет внутренние факторы.

Обобщенная классификация отраслевых особенностей деятельности телекоммуникационных компаний представлена на рис. 1.1.

Телекоммуникационные компании выполняют следующие функции:

- 1) социальная – доступ к информационным системам, обеспечивает связь между людьми, организациями, государственными структурами, передавая информацию в интересах широкого круга пользователей;
- 2) технологическая – способствуют внедрению новых технологий в информатизацию общества и высокотехнологические отрасли экономики;
- 3) государственная – обеспечение национальной безопасности через предоставление средств связи органам власти для управления страной;
- 4) экономическая – повышение эффективности деятельности предпринимательских структур через предоставление возможности оперативного получения, обмена, отправки информации для принятия управленческих решений.



Рис. 1.1. Отраслевые особенности деятельности телекоммуникационных компаний

Вышеприведенные функции в очередной раз подтверждают то, что значимость деятельности телекоммуникационных компаний очень высока. Поэтому очевидной является необходимость государственного регулирования данного сектора экономики.

К документам самого высокого уровня регулирования деятельности телекоммуникационных компаний относятся: Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, а также федеральные законы.

В состав нормативно-правовых документов общего характера входят: Федеральный закон «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О персональных данных», «О естественных монополиях», «Об электронной цифровой подписи», «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» и другие.

Основным нормативным документом на первом законодательном уровне, регламентирующим деятельность телекоммуникационных компаний, является Федеральный закон «О связи» № 126-ФЗ от 07 июля 2003 г.

Данный федеральный закон регламентирует следующие основные вопросы: государственное регулирование в области связи; организации сооружения сетей связи и их защиты; виды сетей связи и их предназначение; порядок присоединения сетей электросвязи и их взаимодействие; лицензирование деятельности по оказанию услуг связи; определение универсальных услуг связи; порядок формирования резерва универсального обслуживания; управление сетями связи в чрезвычайных ситуациях; международное сотрудничество в области связи и другие [106].

К универсальным услугам связи относятся:

– услуги телефонной связи с использованием таксофонов, многофункциональных устройств, информационных киосков (инфоматов) и аналогичных устройств;

– услуги по передаче данных и предоставлению доступа к информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" с использованием средств коллективного доступа;

– услуги по передаче данных и предоставлению доступа к информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" с использованием точек доступа [106, ст.57].

Проблема формирования резерва универсального обслуживания очень важна для системы управленческого учёта расходов телекоммуникационной компании.

Резерв универсального обслуживания формируется операторами связи общего пользования в размере 1,2 процента от доходов, полученных в течение квартала от оказания услуг связи абонентам, путем перечисления в адрес федерального органа исполнительной власти в области связи (Федеральное агентство связи в составе Министерства связи и массовых коммуникаций РФ). Данный резерв создается для финансового обеспечения оказания универсальных услуг связи, а также с 01 декабря 2013 года для финансирования создания и функционирования базы данных перенесённых абонентских номеров.

Таким образом, телекоммуникационные компании отчисления в данный резерв включают в состав текущих расходов организации.

В соответствии с Федеральным законом № 126-ФЗ «О связи» от 07 июля 2003 г. постановлениями Правительства РФ утверждены следующие нормативно-правовые акты, также регламентирующие порядок организации оказания услуг телекоммуникационными компаниями:

- 1) «Правила присоединения сетей электросвязи и их взаимодействия» [124];
- 2) «Перечень средств связи, подлежащих обязательной сертификации» [123];
- 3) «Правила государственного регулирования тарифов на универсальные услуги связи» [122];
- 4) «Регулирование цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика, оказываемые операторами, занимающими существенное положение в сети связи общего пользования» [121];
- 5) «Перечень наименований услуг связи, вносимых в лицензии, и перечней лицензионных условий» [120].

В соответствии с федеральным законодательством в настоящее время осуществляется регулирование цен на услуги связи.

Тарифы на услуги общедоступной электросвязи и общедоступной почтовой связи подлежат государственному регулированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о естественных монополиях [106, ст.28].

При установлении Федеральной службой по тарифам (далее – ФСТ) в 2013 году предельных тарифов на услуги связи основополагающим принципом являлось то, что такое регулирование должно создавать условия, обеспечивающие операторам связи компенсацию экономически обоснованных затрат, связанных с оказанием услуг связи, и возмещение обоснованной нормы прибыли.

В настоящее время ФСТ России ежегодно устанавливает предельные уровни тарифов на услуги междугородной, внутризоновой и местной связи для операторов, включённых в реестр естественных монополий.

Однако следует отметить, что органы власти достаточно гибко подходят к вопросам регулирования цен в постоянно изменяющихся рыночных условиях.

Так, 10 декабря 2013 года Правлением ФСТ России принято решение о реализации пилотных проектов по изменению государственного регулирования деятельности (неприменению прямого ценового регулирования) в отношении ПАО «Таттелеком», оказывающего услуги местной и внутризоновой телефонной связи на территории г. Казань, и ПАО «Ростелеком», предоставляющего услуги местной телефонной связи на территориях 37 городов, а также Московской области, внутризоновой телефонной связи – на территориях 13 субъектов Российской Федерации и междугородной телефонной связи – на территориях 22 субъектов Российской Федерации.

Вместе с тем указанные хозяйствующие субъекты не исключены из Реестра субъектов естественных монополий в области связи, в отношении которых осуществляется государственное регулирование и контроль. В целях осуществления ФСТ России мониторинга и контроля компании обязаны ежеквартально предоставлять информацию об основных показателях финансово-хозяйственной деятельности и установленных тарифах (тарифных планах) на услуги телефонной связи.

Одновременно в период реализации пилотных проектов будет осуществляться анализ потребительского мнения о проводимых пилотных проектах.

Применение указанного метода регулирования, с одной стороны, обеспечит прозрачность деятельности субъектов естественных монополий, в том числе за

счет сохранения положений законодательства Российской Федерации о естественных монополиях на деятельность данных организаций, с другой — позволит субъектам естественных монополий проводить гибкую тарифную политику, исходя из складывающейся конъюнктуры рынка [61].

Основой оказания услуг телекоммуникационными компаниями является информация. Порядок отношений, возникающих при осуществлении прав на поиск, передачу, получение, производство и размещение информации, применения информационных технологий и обеспечения защиты информации регулирует Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и защите информации» № 149-ФЗ от 27 июля 2006 года [107].

Особое место среди источников правового регулирования отношений по возмездному оказанию услуг связи занимают международные соглашения, в которых участвует Российская Федерация.

Среди них можно назвать следующие наиболее важные акты: Всемирная почтовая конвенция (Сеул, 14 сентября 1994 г.); Устав и Конвенция Международного союза электросвязи (Женева, 22 декабря 1992 г.), ратифицированные Федеральным законом от 30 марта 1995 г. № 37-ФЗ, а также Поправочные документы к ним, ратифицированные Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. № 193-ФЗ; Соглашение о сотрудничестве в развитии и использовании систем сотовой подвижной связи (Москва, 17 января 1997 г.).

Ведущей международной межправительственной организацией связи является Международный союз электросвязи (МСЭ). Россия с 1947 года является членом Совета МСЭ. Целями МСЭ являются регулирование вопросов международного использования радиочастот, разработка рекомендаций в области радио и телекоммуникаций, обеспечение взаимодействия между операторами связи.

Наиболее известными международными организациями, занимающимися разработкой и утверждением рекомендаций и стандартов в области связи, являются:

– Институт инженеров электротехники и электроники (Institute of Electrical and Electronics Engineers, IEEE) оказывает содействие развитию и продвижению технологических инноваций в электронике и электротехнике;

– Европейский институт стандартов электросвязи (European Telecommunications Standards Institute, ETSI), задачей которого является создание стандартов электросвязи;

– Региональное содружество в области связи (РСС), основными задачами деятельности которого являются: расширение взаимовыгодных отношений между странами СНГ в гармонизации развития сетей и средств связи; координация вопросов в области научно-технической политики, управления радиоспектром, тарифной политики на услуги связи и взаиморасчетов и другие.

Рассмотренные выше законодательно-правовые акты регулируют деятельность телекоммуникационной компании в целом, однако нельзя оставить без внимания порядок нормативного регулирования бухгалтерского учёта.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года экономический субъект обязан вести бухгалтерский учёт [104, ст.6]. При этом отметим, что данный нормативный документ является основным в регулировании ведения финансового бухгалтерского учёта. Необходимость организации управленческого учёта определяется администрацией экономического субъекта, а порядок его ведения не может быть регламентирован каким-либо нормативно-правовым актом.

Однако нельзя отрицать то, что при организации управленческого учёта персонал компании может опираться на существующие в финансовом и налоговом учёте принципы, правила, требования по формированию информации о расходах, а также использовать некоторые методы финансового учёта, как например систему счетов и двойную запись.

Более подробно возможность интеграции финансового и управленческого учёта расходов телекоммуникационных компаний будет рассмотрена далее.

Исходя из вышеизложенного, определим перечень основных нормативных документов, регламентирующих порядок учёта расходов и формирования себестоимости.

Среди федеральных стандартов бухгалтерского учёта следует выделить Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99, которое определяет понятие расходов, порядок их признания, признаки классификации прочих расходов и расходов от обычных видов деятельности, а также правила раскрытия информации о расходах организации в бухгалтерской (финансовой) отчётности [117].

Отраслевыми нормативными документами по регулированию порядка учёта расходов в организациях связи являются следующие:

– Методические рекомендации по ведению операторами связи отдельного учёта доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи, утверждённые Приказом Мининформсвязи России от 21.03.2006 № 33 [126];

– Порядок ведения операторами связи отдельного учёта доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи, утверждённый Приказом Мининформсвязи России от 02.05.2006 № 54 [125].

Ведение отдельного учёта является обязательным для некоторых операторов связи в соответствии с законодательством о естественных монополиях в целях подтверждения соответствия устанавливаемых оператором цен уровням предельных тарифов, утверждённых Федеральной службой по тарифам.

Таким образом, государственное регулирование единой инфокоммуникационной отрасли накладывает определённый отпечаток на организацию управленческого учёта. Так, при ведении учёта расходов организации и формировании информационной базы для принятия управленческих решений следует исходить из того, что некоторые расходы являются практически неизбежными.

Следующей особенностью рыночных отношений в отрасли является развитие процессов слияния и поглощения телекоммуникационных компаний.

Особо значимым событием на рынке телекоммуникационных услуг следует выделить произошедшее в 2013 году поглощение открытым акционерным обществом «Ростелеком» холдинга «Связьинвест». Реорганизация происходила в несколько этапов и была завершена 1 октября 2013 года. В настоящее время ПАО «Ростелеком» является одной из крупнейших в России и Европе телекоммуникационных компаний национального масштаба, присутствующей во всех сегментах рынка услуг связи [113].

В 2013 году также ПАО «МегаФон» было объявлено о выкупе 100% долей в ООО «Скартел» и ООО «Йота».

Представители ПАО «МегаФон» обозначили следующие преимущества произошедшей сделки:

– Существенное увеличение качества и пропускной способности сети, что позволит укрепить ведущие позиции ПАО «МегаФон» на быстро растущем рынке мобильной передачи данных за счет улучшения всего спектра услуг и обслуживания клиентов;

– Возможность осуществить развертывание сети 4G/LTE при сокращении капитальных и операционных затрат на Мб/с, благодаря увеличению ширины спектра частот компании;

– Значительная экономия денежных средств при развертывании и эксплуатации сети, главным образом, за счет сокращения существенных текущих и будущих операционных расходов [112].

Рейтинг, проведённый Институтом экономических стратегий Отделения общественных наук РАН, показал, что более 80% доходов рынка формируют компании «большой четвёрки»: ПАО «Мобильные ТелеСистемы», ПАО «Ростелеком», ПАО «ВымпелКом» и ПАО «МегаФон». В исследовании данного института подчеркивается, что данные компании присутствуют во всех сегментах рынка и оказывают полный спектр услуг связи. По итогам данного обзора отмечается, что по стоимостной доле слияний и поглощений сектор телекоммуникаций достиг 36,9% совокупного российского рынка слияний и поглощений [111].

При организации управленческого учёта данная особенность должна быть учтена, так как происходящие в отрасли преобразования приводят к изменению бизнес-процессов, структуры расходов, масштабов деятельности, технологическим особенностям в телекоммуникационных компаниях, что несомненно повлияет и на учёт.

Интеграция телекоммуникационных и информационных технологий при оказании услуг связи способствует расширению рынка за счет увеличения количества его участников, а также посредников. В результате возможно изменение технологии оказания услуги связи, что приведёт к изменению в составе расходов оператора связи, и как следствие – необходимости внести изменения в порядок их управленческого учёта.

Первой особенностью деятельности телекоммуникационных компаний, выделенной нами во втором направлении, является интенсивность развития и изменения результативных показателей.

По оценкам компании J'son & Partners Consulting, телекоммуникационные компании отличаются более высокими темпами развития по сравнению с другими сферами экономики. Так, проведенный в 2013 году анализ показал, что российский рынок услуг передачи данных между техническими устройствами через сети мобильных операторов увеличивается более чем на 70% в год, а исходя из расчета выручки — на 80% в год [111].

За последние годы мировой рынок мобильной связи претерпел стремительные изменения. Постоянно расширяющийся ассортимент смартфонов, снижение цен и рост спроса на мобильную передачу данных привели к тому, что на конец 2013 года число абонентов мобильной связи по всему миру составило около 6,8 млрд человек (по сравнению с 5,2 млрд в 2012 году). Таким образом, количество абонентов мобильной связи почти сравнялось с населением планеты [92].

Также целесообразно оценить тенденцию изменения выручки телекоммуникационных компаний в разрезе видов оказываемых услуг (приложение 1).

Проведённый анализ статистической отчётности показал, что в телекоммуникационной отрасли наметилась тенденция увеличения объёма выручки от до-

кументальной, подвижной связи и пропуска трафика на фоне снижения объёма оказанных услуг местной, междугородной и международной связи. К документальной связи кроме телеграфной связи относятся: услуги в сети передачи данных и телематические услуги (доступ к сети Интернет).

Темп роста выручки от оказания услуг документальной связи в 2012 году в целом составил 122,6%, в том числе по компаниям Хабаровского края – 119,81% по отношению к уровню 2011 года. В 2013 году темп роста выручки от оказания услуг телевидения и спутниковой связи составил 120,03%, а по присоединению и пропуску трафика – 114,38% по отношению к показателям 2012 года. Средний процент увеличения выручки от оказания услуг мобильной (подвижной) связи в 2012 году составил 108% к 2011 году, а в 2013 году немного меньше – 105,8%.

Таким образом, деятельность телекоммуникационных компаний специфична не только тем, что происходит изменение результатных показателей деятельности, но и изменение структуры оказываемых услуг в связи с инновационным направлением развития.

Для предотвращения негативных влияний такой особенности на качество информационной базы управленческого учёта необходимо, чтобы учётная система содержала в себе механизмы, способные либо нивелировать незначительные изменения в деятельности компании, либо достаточно оперативно трансформировать используемые для управления инструменты.

Вторая особенность заключается в специфичности оказываемой услуги. При этом следует выделить несколько основных характеристик телекоммуникационной услуги:

- наличие виртуальной среды в процессе оказания услуги;
- результат оказания услуги не имеет вещественной формы;
- процесс оказания услуги неотделим от процесса её потребления;
- особые требования к качеству оказываемой услуги.

Все эти характеристики несомненно оказывают влияние на организацию системы управленческого учёта расходов.

Особо при этом следует обратить внимание на структуру расходов и их группировку. В телекоммуникационных компаниях отсутствует незавершённое производство, так как услуга потребляется сразу же по мере её оказания. В структуре расходов телекоммуникационных компаний преобладают трудовые расходы, амортизация и расходы на вспомогательные материалы для ремонта оборудования сетей и линий связи. Расходы на сырьё у данных организаций отсутствуют.

Качество оказываемых услуг должно быть обеспечено в соответствии с утверждёнными национальными и международными стандартами. Обеспечение качества оказываемых услуг невозможно без постоянной модернизации используемого оборудования телекоммуникационных сетей, ввода в эксплуатацию новых объектов, а также разработке новых инновационных технологий.

Поэтому нами была выделена третья особенность деятельности телекоммуникационных компаний по оказанию услуг связи. Заключается она в инновационном направлении развития любой телекоммуникационной компании.

Данные бухгалтерской отчётности трёх основных компаний: ПАО «Ростелеком», ПАО «МегаФон» и ПАО «Мобильные ТелеСистемы» позволят провести анализ структуры внеоборотных активов, чтобы подтвердить целесообразность выделения этой особенности (приложение 2).

Проведённые расчёты показали, что в структуре активов ПАО «МегаФон» и ПАО «Мобильные ТелеСистемы» основные средства занимают более 30 процентов, а у ПАО «Ростелеком» – более 50 процентов соответственно.

Также следует обратить внимание на наличие незавершённых капитальных вложений в составе внеоборотных активов всех рассмотренных нами компаний. Это свидетельствует о том, что компании постоянно инвестируют средства в разработку новых технологий, закупку нового более совершенного оборудования. Так компании могут оставаться конкурентоспособными и поддерживать своё лидирующее положение на рынке.

При формировании системы управленческого учёта расходов телекоммуникационных компаний на основе процессного подхода следует учесть, что при структурировании бизнес-процессов следует выделить виды деятельности, свя-

занные с текущим обслуживанием, ремонтом, содержанием оборудования сетей связи.

Следующая особенность деятельности телекоммуникационных компаний заключается в развитии маркетинговых направлений оказания комплекса услуг потребителям («пакетные» услуги). Пакетные тарифные планы включают в себя расширенный объём (пакет) услуг, который предоставляется за счёт абонентской платы.

Внедрение пакетных технологий приводит к дополнительным сложностям в ведении управленческого учёта, однако не требует выделения дополнительного объекта калькулирования – пакета услуг. Основная сложность заключается в том, что система управленческого учёта должна получать своевременную и полную информацию от автоматизированной системы учёта оказанных услуг (биллинговой системы) о составе пакета услуг по видам. Так, если в состав пакета входят: местная телефонная связь, безлимитный Интернет и интерактивное телевидение, то при формировании информационной базы управленческого учёта этот пакет будет считаться тремя отдельными видами услуг.

Массовый характер оказания услуг связи, выделенный нами в качестве заключительной особенности деятельности телекоммуникационных компаний, требует разветвленной сети пунктов и отделений обслуживания. Поэтому телекоммуникационные компании по своей организационной структуре представляют собой географически разветвленную сеть филиалов, структурных подразделений с обязательным централизованным управлением. Такие организационные структуры называют дивизионными.

Данный вид структуры является оптимальным для телекоммуникационных компаний, так как его основными преимуществами являются: гибкость (что актуально в динамичной среде); возможность более оперативного принятия решений и разрешения проблем; освоение новых рынков и технологических процессов.

На рис. 1.2 представлена организационная структура ПАО «Ростелеком».

Крупнейшими структурными подразделениями выступают макрорегиональные филиалы: Дальний Восток, Юг, Сибирь, Урал, Волга, Центр, Москва, Се-

веро-Запад. В состав макрорегионального филиала входят региональные филиалы, расположенные в границах административных единиц федеральных округов (областей, автономий, округов и др.).

Так, макрорегиональный филиал «Дальний Восток» ПАО «Ростелеком» («Ростелеком – Дальний Восток») действует на территории Дальневосточного Федерального Округа.

«Ростелеком – Дальний Восток» создан в апреле 2011 года на базе ОАО «Дальсвязь» после присоединения этой компании к ПАО «Ростелеком» и сегодня объединяет 7 региональных филиалов – Амурский, Камчатский, Магаданский, Приморский, Сахалинский, Хабаровский и филиал «Сахателеком». Численность работников филиала составляет почти 14 000 человек [113].

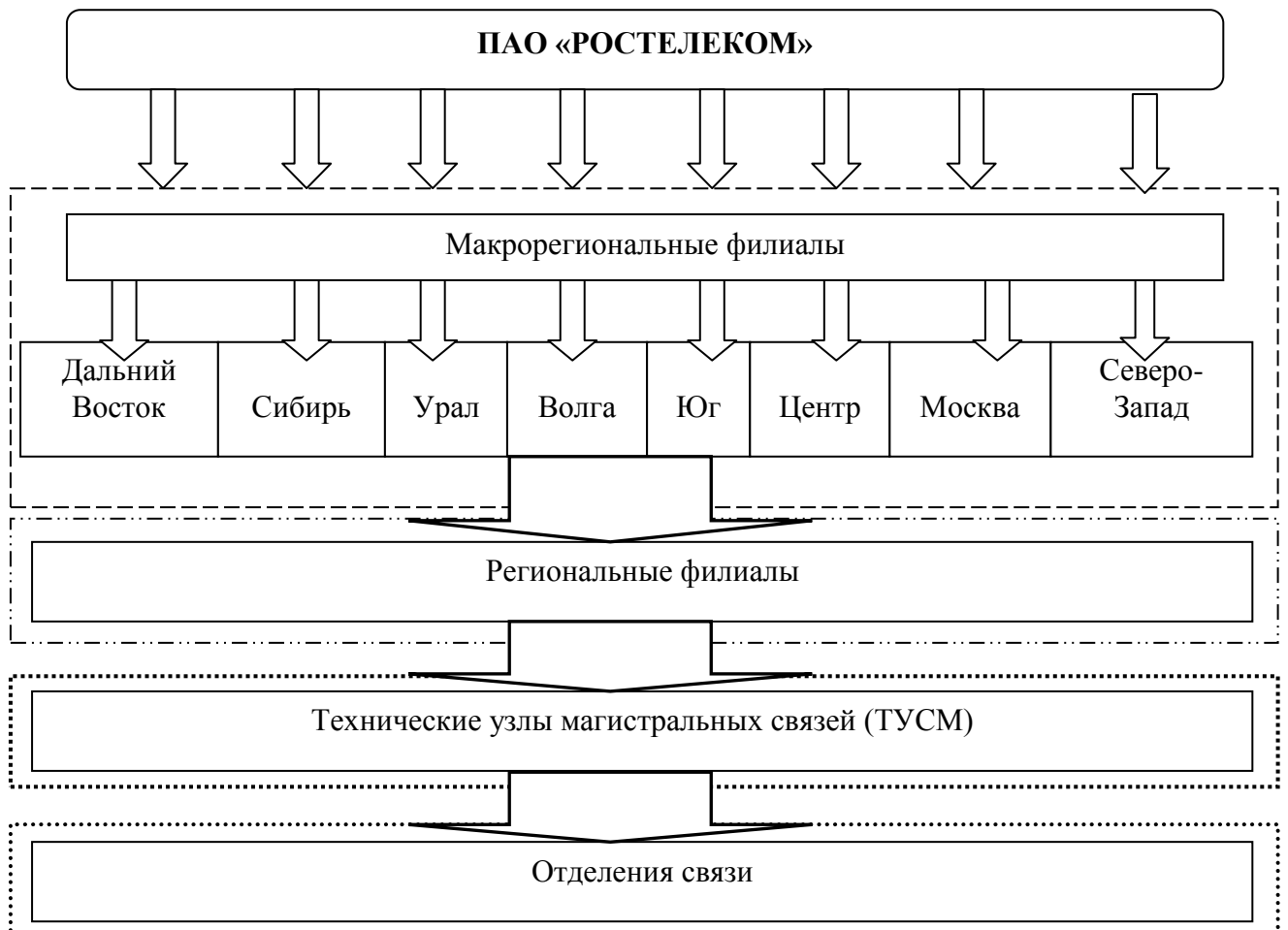


Рис. 1.2. Общая организационная структура ПАО «Ростелеком»

Региональные филиалы состоят из технических узлов магистральных связей (ТУСМ), закрепленных в административно-территориальных центрах, а ТУСМ из отделений, расположенных в наиболее заселенных поселках и городах.

Дивизионная структура компании имеет и определенные недостатки, такие как сложная координация, повышенные затраты из-за дублирования функций, сложность осуществления единой политики, что несомненно усложняет и организацию системы управленческого учёта в компании.

Сложная организационная структура телекоммуникационных компаний вызывает проблемы в системе управления. Для формирования эффективной системы управленческого учёта, обеспечения её оперативности необходимо в основе построения этой системы использовать процессный подход. Решение поставленных управленческих целей и задач возможно в результате скоординированной работы и взаимодействия центров ответственности компании в рамках функциональных бизнес-процессов.

Следовательно, для системы управленческого учёта следует разработать соответствующие требования к качеству реализации бизнес-процессов, ожидаемому результату бизнес-процесса, а также систему мотивации персонала за достижение установленной результативности процесса.

Также следует отметить особенности деятельности федеральных операторов связи, в собственности которых находится основной объем линий связи и оборудование сетей связи. Наряду с оказанием телекоммуникационных услуг данные компании предоставляют в аренду точки доступа для поставщиков услуг, сотовых операторов, провайдеров и других. По правилам бухгалтерского финансового учета доходы и расходы от предоставления в аренду основных средств относятся к категории прочих. Общепринятая методика управленческого учета данные расходы не рассматривает, так как они не оказывают влияния на величину себестоимости услуги. Однако, по мнению автора, данные расходы следует также принимать во внимание при определении результативности вида деятельности по предоставлению в аренду сетей и оборудования связи. В связи с чем, в дальнейшем при описании бизнес-процессов, следует отдельно выделить данный аспект.

Выделенные особенности рыночных отношений и деятельности телекоммуникационных компаний позволяют сформулировать организационные мероприятия, которые следует выполнить при разработке, постановке и реализации системы управленческого учёта расходов (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Организационные мероприятия по внедрению системы управленческого учёта расходов телекоммуникационной компании

Таким образом, влияние отраслевых особенностей деятельности телекоммуникационной компании позволяет сформулировать требования к организации управленческого учёта расходов:

1. Применение особых способов группировки расходов, учета и калькулирования себестоимости. Выделение информации о нерегулируемых расходах, осуществляемых в соответствии с требованиями действующего законодательства.

2. Оперативность и гибкость системы управленческого учета за счет комплексности применения инструментов и способов, а также автоматизации учетного процесса.

3. Ведение учета расходов по бизнес-процессам и видам деятельности. Организация системы мотивации управленческого персонала с помощью выделения центра ответственности за результаты осуществления вида деятельности и бизнес-процесса.

Вышеуказанные требования должны быть выполнены наряду с общепринятыми требованиями к организации управленческого учета, такими как: адресность, целесообразность, оперативность, рациональность, понятность. Выполнение требований способствует эффективности системы управленческого учета, применяемой в телекоммуникационных компаниях, так как будет спроектирована специально для деятельности по оказанию услуг.

Выполнение вышеприведённых условий позволит разработать и внедрить в деятельность телекоммуникационных компаний систему управленческого учёта, которая будет способствовать принятию эффективных управленческих решений за счет формирования детализированной информации о расходах компании по уровня управления.

Организация управленческого учета и совершенствование существующих методик учета расходов в телекоммуникационных компаниях должны соответствовать определенным требованиям и осуществляться на основе определенных в работе мероприятий, разработанных в соответствии со спецификой деятельности компаний. Для комплексной реализации выделенных мероприятий необходимо рассмотреть сущность, структуру расходов телекоммуникационной компании и наиболее рациональные подходы к их классификации.

1.2. Исследование экономического содержания и классификации расходов в системе управленческого учета

Основополагающими понятиями финансового и управленческого учета, планирования, контроля и анализа являются «расходы», «затраты» и «себестоимость». До настоящего времени мнения специалистов противоречивы при определении их сущности, что актуализирует формирование авторской позиции в трактовке понятия «расходы» в управленческом учете.

Понятийный аппарат бухгалтерского учета приведен в нормативных документах по его регулированию. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике расходы наряду с активами, обязательствами и капиталом входят в состав информации, формируемой для внешних пользователей. При этом расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Величина расходов учитывается при определении финансового результата деятельности организации за отчетный период [76].

В состав расходов в соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике включаются затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

Признание расходов в отчете о финансовых результатах основывается на прямой зависимости между произведенными затратами и поступлениями (соответствие доходов и расходов) [76].

При этом когда очевидно, что затраты не принесут будущих экономических выгод организации или когда будущие экономические выгоды не отвечают критерию признания актива в бухгалтерском балансе, они могут быть признаны расходами отчетного периода.

Таким образом, следует сделать вывод о наличии принципиальных различий в понятиях «расходы» и «затраты» в системе учетной информации, которые можно обобщить следующим образом:

- зависимость от вероятности возникновения будущих экономических выгод;
- соответствие критериям признания актива;
- зависимость от доходов при формировании отчета о финансовых результатах.

Сложность разграничения исследуемых понятий также связана и с тем, что при переводе работ зарубежных авторов по управленческому учету на русский язык иногда термины «cost» (стоимость) и «expenses» (издержки) переводятся как расходы, затраты. В данной ситуации следует обратить внимание на объяснение, которое дает К.Друри: «затраты («cost») – это очень часто используемое слово, отражающее денежные измерения всех ресурсов, затраченных, скажем, для достижения такой конкретной цели, как приобретение какого-то товара или какой-то услуги. Однако, термин затраты требует более точного определения. Поэтому к этому термину может быть добавлено то или иное слово, позволяющее уточнить значение, используемое в конкретном типе измерения понесенных расходов» [41, с. 33].

Мнения ученых-экономистов в отношении анализируемых понятий можно разделить на две группы - разграничение данных понятий вследствие сущностных различий и их отождествление.

Специалисты, разграничивающие данные понятия, также не всегда едины во мнении о принципах и причинах такого разграничения.

Одной из наиболее распространенных точек зрения является использование критерия запасоёмкости – свойство затрат находиться в состоянии запасов или относиться к активам [44, с. 22].

В.Э. Керимов определяет анализируемые понятия следующим образом. Затраты – это явные (фактические, расчетные) издержки предприятия. Расходы – это уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств

в процессе хозяйственной деятельности [68, с. 41]. В соответствии с данным В.Э. Керимовым определением расходов возможно следует считать, что организации ведут управленческий учет затрат, а категория расходов является объектом финансового учета, так как автором расходы определены в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому финансовому учету.

По мнению доктора экономических наук М.А. Вахрушиной, издержки производства – это затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции. Затраты – это издержки, возникновение которых сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Далее затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации [23, с. 56-58]. Отсюда можно сделать вывод о том, что затраты включают в себя расходы, или расходы являются частью затрат.

Обратим внимание на то, что определения, данные М.А. Вахрушиной схожи с трактовкой понятий В.Э. Керимовым. Такую же точку зрения высказывают Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина [27], П.П. Новиченко, И.М. Рендухов [101], К.А. Раицкий [129], Г.Б. Комарова, У.С. Пулатова [70], В.К. Скляренко [140], Т.Ю. Дружиловская [39], А.А. Грибанов, М.В. Кудинова [33].

По мнению Н.Н. Шишкоедовой, расходы являются частью затрат, которая была понесена в связи с получением дохода. Затраты же представляют собой потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги [173]. Следует обратить внимание на то, что данное определение ограничивает сущность затрат их выражением в размере денежных средств, которыми должны быть погашены обязательства компании в результате получения товаров или услуг. Однако необходимо уточнить данное определение, так как организации не всегда применяют общепринятые способы расчета денежными средствами, а используют также взаимозачеты и обменные операции.

Соответствие расходов полученным доходам в своих работах также подчеркивают Т.А. Бородина и О.Г. Дьяченко [44], О.В. Грищенко [34], Д.А. Блинов [9], Н. А. Лумпов [87], В.К. Скляренко [140].

По мнению Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко расходы являются частью затрат, понесенных предприятием для получения дохода. Критически следует оценить понятие «затраты», которое авторами сформулировано как средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и отражаемые в балансе как активы предприятия, способные в будущем принести доход [86]. Такую трактовку считаем неприемлемой, так как уравнивание активов и затрат противоречит принципам бухгалтерского учета.

Касимова А.И. определяет расходы как затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. При этом автор отмечает, что расходы не могут быть в состоянии запасовки и при определенных условиях могут совпадать с затратами [65, с. 43].

Т.А. Бородина и О.Г. Дьяченко определяют затраты как стоимостную оценку использованных ресурсов, а также считают, что понятие «затраты» шире понятия «расходы». При этом авторы допускают равенство затрат и расходов в случае продажи всей произведенной продукции в отчетном периоде и соотношении их с получением дохода. Следует отметить, что в соответствии с разработанным данными авторами соотношением понятий прочие расходы включаются в состав расходов, но не входят в состав затрат. В результате авторы считают уместным говорить об управлении издержками, а не об управлении затратами или расходами [44, с. 22].

Затраты в бухгалтерском управленческом учете определены Н.П. Кондраковым и М.А. Ивановой как стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели. Расходы трактуются данными авторами в соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике [71].

И.Е. Мизиковский обосновал понятие затрат как структурно детерминированных проявлений деловой активности предприятия, сущностью которых является фактическое или ожидаемое потребление ресурсов в обычной деятельности хозяйствующего субъекта, измеряемых по заранее принятым правилам в стои-

мостных и натуральных измерителях, мотивированных целями получения запланированных экономических выгод. Расходом, по мнению российского ученого, является уменьшение экономических выгод предприятия в результате выбытия текущих производственных активов [95].

При этом следует выделить отличие между расходами и затратами, которое выделил И.Е. Мизиковский, подобного которому у других авторов нами встречено не было. Это включение в затраты ожидаемого потребления ресурсов. Организация бухгалтерского финансового учета основана на обязательности обоснования расходов первичными документами, которые формируются только на основании совершенных операций. В результате прогнозные расходы не являются объектом финансового учета. Совершение некоторых операций приходится иногда на конец отчетного месяца, при этом подтверждающие документы могут быть получены организацией с опозданием на полмесяца. Применение аналогичной схемы в управленческом учете не позволяет выполнить требование оперативности. В результате в управленческом учете для оперативности формирования информации о расходах считаем возможным включение в их состав прогнозных (ожидаемых) оценок потребляемых ресурсов.

Коллектив авторов В. А. Константинов, М.Э. Гиновкер, С.А. Алимов основной отличительной чертой понятий «затраты» и «расходы» считают временной фактор. Расходы определены авторами как часть затрат, которая полностью потрачена в течение определенного периода для получения дохода, временной промежуток возникновения которых необязательно совпадает с моментом оплаты ресурса [75]. Данное определение также подчеркивает зависимость расходов от получения доходов, а также подтверждают точку зрения других авторов о том, что расходы являются частью затрат.

Однако не согласимся с определением данными авторами понятия «затрат». Под затратами они понимают денежную оплату приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). Несоблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни, который нарушает такая трактовка, приведет к формированию искаженной инфор-

мации о расходах в управленческом учете и принятии на ее основе нерациональных управленческих решений.

Научный интерес представляет определение затрат, сформулированное в работе доктора экономических наук Т.Б. Кувалдиной. Так, затраты – это выплаты в денежной форме, связанные с приобретением ресурсов (материальных, нематериальных, трудовых (человеческих), финансовых), которые потребляются в ходе текущей, финансовой и инвестиционной деятельности организации и аккумулируются в отчетном периоде либо в виде активов в балансе (незавершенное строительство, основные средства, материальные запасы, расходы будущих периодов, дебиторская задолженность), либо в виде расходов в отчете о финансовых результатах (себестоимость продукции, управленческие, коммерческие и прочие расходы) [81, с. 140]. Данное определение, по мнению автора, охватывает важные характеристики учетно-экономической категории затрат. По нашему мнению к ним можно отнести:

1. Обязательность стоимостной оценки ресурсов, используемых во всех сферах деятельности организации. При этом особо подчеркивается целевое направление использования ресурсов.

2. Затраты могут быть истекшими (по мере производства и продажи продукции попадают в поток расходов) и неистекшими (капитализируемыми), то есть остаются в виде активов и регистрируются в балансе.

Однако при этом следует отметить, что в соответствии с точкой зрения Т.Б. Кувалдиной затраты возникают сразу же по мере приобретения ресурсов и затем включаются в состав незавершенного строительства, основных средств и других активов организации, направление использования которых в дальнейшем не обязательно будет связано с основной деятельностью.

По мнению автора, в таком контексте более обоснованной является точка зрения М.А. Вахрушиной, которая подчеркивает, что затраты являются частью издержек производства.

Обобщение и анализ изложенных в научной литературе точек зрения позволяют определить вопросы, которые требуют уточнения. А именно определение

сущности затрат и расходов для компаний сферы услуг, так как в основном все внимание ученых обращено на производственные предприятия, а также обозначение места потерь и прочих расходов в данных категориях.

Для уточнения выявленных несоответствий и заполнения пробелов автором сформулировано понятие исследуемых категорий.

Затраты – это стоимостная оценка фактов хозяйственной жизни, приводящих к уменьшению стоимости ресурсов организации (материальных, нематериальных, финансовых) или увеличению кредиторской задолженности, и связанных с процессами производства и продажи продукции и услуг. При определении себестоимости продукции (работ, услуг) затраты могут быть отнесены в состав расходов по принципу соответствия доходов и расходов и в состав активов организации (незавершенное производство и готовая продукция).

Расходы – это совокупность затрат, приходящихся на реализованную продукцию за определенный период времени, и прочих расходов.

Предложенная автором трактовка отличается от существующих тем, что определена четкая структура расходов. При этом расходы являются частью затрат, но не подменяют их полностью, так как затраты частично могут быть отнесены в состав активов организации. Расходы включают в себя часть затрат и прочие расходы, связанные с уменьшением ресурсов организации.

Обобщение и анализ изложенных в научной литературе точек зрения позволили автору схематично описать соотношение понятий «затраты» и «расходы» в учетной системе производственных организаций (рис. 1.4).

Выделенные ранее особенности оказания телекоммуникационных услуг заключались в том, что, так как услуга потребляется в момент ее оказания, то у телекоммуникационной компании отсутствует незавершенное производство и остатки готовой продукции. При этом следует отметить, что это характерно не только для телекоммуникационных компаний, а для всех организаций сферы услуг. В схеме, составленной автором и представленной на рис. 1.4, особо выделены объекты учета, которые отсутствуют в телекоммуникационных компаниях.



Рис. 1.4. Взаимосвязь затрат и расходов в учетной системе

В результате можно сделать вывод, что в состав расходов входят расходы, приходящиеся на проданную продукцию, и прочие расходы. При этом к прочим расходам следует относить расходы, связанные с предоставлением в аренду оборудования сетей связи, проценты по кредитам, расходы на услуги кредитных организаций, пени, штрафы, неустойки по невыполнению условий договора, возмещению ущерба, нарушению требований законодательства, отчисления в резерв универсального обслуживания и другие расходы по неосновным видам деятельности.

Ведение управленческого учета расходов в рассматриваемом контексте позволит формировать полную информацию о потребляемых ресурсах, причинах их

выбытия и резервах. Поэтому нам представляется рациональным исследование управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний с целью более полного исследования и учета фактов хозяйственной жизни, приводящих к уменьшению стоимости ресурсов организации или увеличению кредиторской задолженности, и связанных с процессами производства и продажи продукции и услуг.

Одной из основных подсистем управленческого учета является учет расходов и калькулирование себестоимости. Для развития методики калькулирования себестоимости телекоммуникационной услуги следует рассмотреть существующие подходы к определению данной категории и сформулировать авторскую позицию.

По отношению к термину «себестоимость» в управленческом учете также существует несколько точек зрения. Наиболее часто встречающаяся трактовка определяет себестоимость как стоимость израсходованных ресурсов (затрат).

В Финансово-кредитном энциклопедическом словаре (под ред. А.Г. Грязновой) себестоимость – это стоимостная оценка затрат на производство и продажу продукции [153]. Аналогичной точки зрения придерживаются П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Т.П. Карпова, Н.П. Кондраков, И.Г. Кондратова, А.Д. Шерemet.

П.С. Безруких пишет, что себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку использованных в производстве продукции природных ресурсов, средств и предметов труда [8]. В соответствии с данным определением в себестоимость включаются затраты, приходящиеся на произведенную продукцию.

Т.П. Карпова считает, что затраты на производство служат для исчисления себестоимости и представляют стоимостное выражение израсходованных ресурсов, обусловленные особенностями технологии производства вырабатываемой и реализуемой продукции [64].

Н.П. Кондраков раскрывает себестоимость проданной продукции как затраты на ее производство и продажу [71].

М.А. Вахрушина представляет себестоимость как выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции [23]. Данная точка зрения интересна тем, что автор не уточняя о какой себестоимости идет речь предусматривает включение в нее затрат на продажу продукции.

И.Г. Кондратова рассматривает себестоимость как затраты, относящиеся к товарам, которые куплены или произведены для реализации [72].

А.Д. Шеремет дает следующее определение себестоимости – это «выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов ..., используемых в процессе изготовления продукции, а также для сохранения и улучшения условий производства» [122].

Конечно, в условиях нестабильных экономических условий (финансового кризиса), точность денежной оценки может быть поставлена под сомнение. Многие практические исследования доказывают наличие отклонений при расчете себестоимости в пределах 5-10%. Но даже такие отклонения не снимают необходимости стоимостной оценки израсходованных ресурсов при принятии управленческих решений.

Поэтому вышерассмотренные определения себестоимости продукции верны и необходимы при калькулировании себестоимости продукции, управлении уровнем затрат и продаж продукции. Задачей экономистов сегодня является разработка таких методов управленческого учета, которые бы способствовали достоверному и оперативному исчислению себестоимости и позволяли принимать эффективные управленческие решения на основе такой информации.

О.Н. Волкова дает определение себестоимости как суммы затрат, которые вычитаются из доходов в соответствии с принятыми учетными принципами и стандартами составления отчетности. Однако недостатком данного определения, по нашему мнению, является противопоставление доходов и себестоимости продукции, хотя более верно соотносить доходы и расходы [24].

Раскрытию понятия себестоимости уделяли внимание и зарубежные авторы. Так, Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер рассматривают калькулирование как распределение затрат по периодам, подразделениям, видам продукции [161]. Б. Нидлз, Х.

Андерсон и Д. Колдуэлл, рассматривая принципы бухгалтерского учета, пишут, что согласно принципу себестоимости объекты бухгалтерского учета должны быть оценены по ценам приобретения и расходам, связанным с их доставкой [99]. Р. Энтони рекомендует определять для компаний три вида себестоимости: себестоимость по центрам ответственности, полная производственная себестоимость и прямая производственная себестоимость [176].

Точка зрения зарубежных авторов несколько противоречит сущности себестоимости продукции, разработанной отечественной бухгалтерской наукой, так как себестоимость отождествляется только с затратами по производству продукции. Хотя реалии сегодняшнего дня ставят новые задачи перед управленческим учетом по формированию новых видов себестоимости для создания информационной базы.

Следует согласиться с мнением И.Е. Мизиковского, что себестоимость представляет сложную систему сведений, характеризующую в стоимостном выражении целенаправленное потребление ресурсов в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта [95].

Анализ авторских определений понятия себестоимости позволил сгруппировать их в четыре направления (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Определение понятия себестоимости продукции (услуг): мнения авторов

Определение	Автор (источник)
Стоимостная оценка затрат на производство и продажу продукции	Финансово-кредитный энциклопедический словарь под ред. А.Г. Грязновой, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Т.П. Карпова, Н.П. Кондраков, И.Г. Кондратова, А.Д. Шеремет
Сумма затрат, которые вычитаются из доходов в соответствии с принятыми учетными принципами и стандартами составления отчетности	О.Н. Волкова
Сложная система сведений, характеризующая в стоимостном выражении целенаправленное потребление ресурсов в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта	И.Е. Мизиковский
Оценка по ценам приобретения и расходам, связанным с их доставкой	Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл

Таким образом, под себестоимостью продукции (услуг) следует понимать стоимостное выражение израсходованных ресурсов (факторов производства), определенное в соответствии с правилами и методическими приемами, отвечающими задачам по управлению компанией.

Организация системы управленческого учёта расходов предопределяет необходимость выделения объектов калькулирования. В телекоммуникационных компаниях в качестве таких объектов следует выбрать виды оказываемых телекоммуникационных услуг, а также бизнес-процесс при ведении функционального учета расходов.

Федеральный закон «О связи» № 126-ФЗ от 07 июля 2003 г. даёт определение универсальных услуг связи, к которым относятся:

- услуги телефонной связи с использованием таксофонов, многофункциональных устройств, информационных киосков (инфоматов) и аналогичных устройств;

- услуги по передаче данных и предоставлению доступа к информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" с использованием средств коллективного доступа;

- услуги по передаче данных и предоставлению доступа к информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" с использованием точек доступа [106, ст.57].

Однако помимо универсальных услуг связи телекоммуникационные компании оказывают также и прочие услуги, связанные со специфичностью технологической организации производственного процесса.

Калькулирование себестоимости оказываемой телекоммуникационной услуги должно быть основано на информации управленческого учёта о перечне расходов, классификации расходов в рамках указанного перечня. Для формирования оптимальной среды обеспечения управленческого учёта информацией необходимо рассмотреть основы технологии оказания услуг связи.

С технической точки зрения система электросвязи содержит устройства передачи информации и устройства распределения информации.

Система электросвязи состоит из первичных и вторичных сетей связи (рис. 1.5).

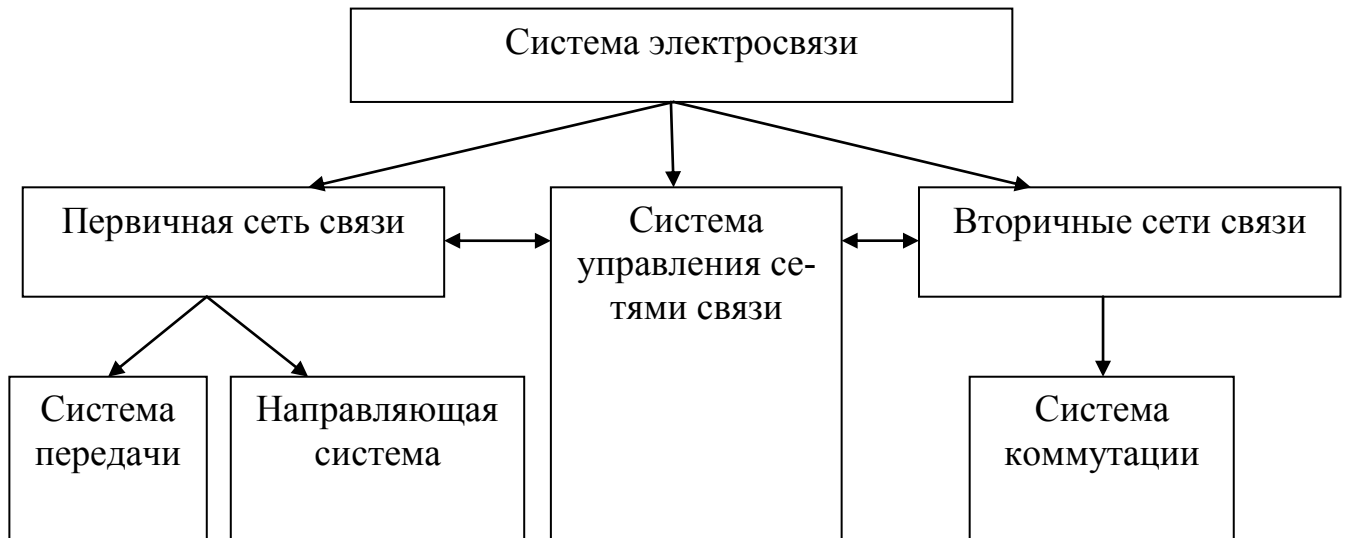


Рис. 1.5. Структура системы электросвязи [139, с. 22]

Устройства передачи информации – это оконечные устройства приёма и передачи, линии передачи (направляющая система и система передачи). Устройства распределения представляют собой совокупность систем коммутации и устройств управления.

Первичная сеть связи представляет собой совокупность узлов связи, в которых находятся системы передачи и направляющие системы, соединяющие их определённым образом, которая позволяет охватить средствами связи заданную территорию. Вторичная сеть предназначена для передачи и распределения информации определённого вида.

По организационной и технической структуре, а также по назначению первичная сеть подразделяется на магистральную, зонавые и местные сети связи.

Магистральная сеть организует каналы между областными центрами и выше. Зонавая первичная сеть организует каналы между областными и районными центрами, а также между районными с выходом на магистральную сеть.

Местная первичная сеть – часть первичной сети единой сети электросвязи, ограниченная территорией города или сельского района. Организует каналы для местных вторичных сетей.

В связи с технологическими особенностями оказания услуг связи расходы на эксплуатацию и содержание сетей и линий связи занимают наибольшее значение в структуре производственных затрат компании. На определенных этапах формирования себестоимости услуги телекоммуникационной компании данные затраты выступают базой, пропорционально которой осуществляется распределение косвенных затрат на себестоимость оказанных услуг.

Величина расходов на содержание и эксплуатацию оборудования первичных сетей связи зависит от следующих факторов:

1. Структура сети – определяется количеством узлов различного класса, их местоположением и характером взаимной связи между ними.

2. Степень неоднородности каналов связи (ширина спектра канала, скорость передачи информации). В зависимости от диапазона частот или скорости передачи информации организуются следующие каналы:

- тональной частоты;
- вещания;
- телевидения;
- звукового сопровождения ТВ программ;
- высокочастотные (высокоскоростные) широкополосные.

3. Вид и разнообразие применяемых направляющих систем (кабели коаксиальные, кабели симметричные, радиорелейные, воздушные линии, спутниковая связь, оптико-волоконные кабели). Основными типами направляющих систем первичной сети являются кабельные и радиорелейные.

4. Пропускная способность – это количество каналов в пучке, соединяющем отдельные узлы связи.

5. Надежность линий связи и надежность схемы сети. Надежность линий связи определяется вероятностью повреждения отдельных каналов связи, целых магистралей и внутризональных линий. Надежность отдельных каналов может оцениваться временем наработки на отказ и временем их восстановления.

Для повышения надежности первичной сети предусматриваются резервные и обходные тракты и каналы.

6. Структура системы управления магистральной первичной сетью. Система оперативного управления магистральной первичной сетью построена по территориальному принципу и имеет сложную иерархическую структуру [139, с. 28].

Правильный выбор системы передачи и направляющей системы в каждом конкретном случае позволяет значительно сократить капитальные и эксплуатационные расходы на организацию и эксплуатацию линий связи первичных магистральных и зональных сетей.

Техническая эксплуатация кабельных, радиорелейных, спутниковых и воздушных линий первичной сети осуществляется специально организованными предприятиями и их структурными подразделениями.

В настоящее время общее руководство технической эксплуатацией магистральных первичных сетей осуществляет ПАО «Ростелеком». В результате ПАО «Ростелеком» является единственной телекоммуникационной компанией на российском инфокоммуникационном рынке, несущей эксплуатационные расходы по обслуживанию первичных и вторичных сетей связи.

Другие телекоммуникационные компании осуществляют содержание принадлежащего им оборудования вторичных сетей связи. Расходы на эксплуатацию первичных сетей в учете таких компаний отражаются на основании документов (счетов, актов), выставляемых им ПАО «Ростелеком».

Одной из процедур бухгалтерского учета ПАО «Ростелеком» является распределение данных эксплуатационных расходов на производственные процессы по оказанию услуг связи и предоставлению услуг присоединения и пропуска трафика по агентским договорам с операторами связи.

Общая сумма эксплуатационных расходов определяется следующим образом [139, с. 31]:

$$E = 2 * E_{осп} + E_{опу} * N_{опу} + E_{нпу} * N_{нпу} + E_{лин} * L \quad (1)$$

где E – эксплуатационные расходы;

$E_{осп}$ – затраты на обслуживание оконечных систем передачи;

$E_{опу}$ – затраты на обслуживаемые пункты усиления;

$E_{нпу}$ – затраты на необслуживаемые пункты усиления;

Нопу, Ннпу – количество обслуживаемых и необслуживаемых пунктов усиления;

Елин – затраты на обслуживание 1 км кабельных линий связи;

L – протяженность каналов, км.

В управленческом учете расходов важное значение имеет обоснованная их группировка. Определение состава производственных расходов, критериев отнесения их к определенной группе является обязательным условием достоверного расчета себестоимости.

Среди общепринятых классификаций расходов, по нашему мнению, целесообразно использовать в управленческом учете телекоммуникационных компаний следующие.

1. По отношению к объему оказанных услуг:

– переменные;

– постоянные.

2. По степени регулируемости:

– регулируемые;

– нерегулируемые.

3. По планируемости:

– планируемые;

– непланируемые.

4. По роли в процессе оказания услуг:

– основные;

– накладные.

При определении себестоимости единицы продукции с максимальной точностью важно классифицировать расходы на прямые и косвенные. Для этого определяется возможность непосредственного включения расходов по каждой операции в себестоимость конкретного вида продукции напрямую. В производственных организациях к прямым расходам, как правило, относятся прямые материальные затраты и расходы на оплату труда.

Группировка расходов на прямые и косвенные в телекоммуникационных компаниях при определении себестоимости услуги затруднена по следующим причинам:

1) в составе материальных затрат отсутствуют затраты на сырье, так как оказываемая и потребляемая услуга является нематериальной. Основными материалами, которые используются в производственном процессе, являются: кабели, запасные части для ремонта элементов сети связи. При этом в зависимости от назначения используемого кабеля его стоимость может отражаться как в составе текущих расходов, так и в составе капитальных вложений.

Технологический процесс оказания телекоммуникационной услуги позволяет абоненту потреблять несколько видов услуг одновременно (междугородное соединение, доступ к сети Интернет и интерактивному телевидению). При этом задействуется несколько элементов сети связи, что делает невозможным отнесение эксплуатационных расходов (в частности, запасных частей на ремонт линии связи) в состав прямых расходов;

2) в составе расходов на оплату труда наиболее значимыми являются выплаты основным производственным рабочим за эксплуатационное обслуживание, которое включает в себя ряд работ, связанных с поддержанием станционного оборудования и линейных сооружений в исправном состоянии. Определить возможность отнесения таких расходов к прямым также сложно.

В практике бухгалтерского учета телекоммуникационных компаний учет затрат осуществляется по процессным методом, что позволяет частично решить вышеприведенные проблемы классификации расходов.

Для организации аналитического учета информация о расходах группируется по статьям в соответствии с особенностями технологии и организации производства. В работе обобщена классификация расходов телекоммуникационных компаний для целей системы управленческого учета с присвоением кодов аналитики (приложение 3).

При этом выделено семь групп статей расходов.

1. Материальные расходы.

2. Услуги сторонних организаций
3. Расходы на персонал.
4. Амортизация.
5. Налоги и сборы, входящие в себестоимость.
6. Прочие расходы.
7. Расходы на выполнение мероприятий гражданской обороны, предупреждение и ликвидацию последствий чрезвычайных ситуаций.

Представленная классификация расходов по основным признакам определена для организации управленческого учета текущей деятельности, при постановке стратегических целей и задач она может быть пересмотрена. Связано это с различным поведением затрат в кратко- и долгосрочном периодах.

В структуре расходов следует обратить внимание на статьи, характерные только для телекоммуникационных компаний, такие как:

- плата за использование радиочастот;
- плата за выделение ресурса нумерации;
- расходы на приобретение и эксплуатацию биллинговой системы;
- обязательные отчисления в резерв универсального обслуживания;
- расходы на оплату услуг по присоединению и пропуску трафика.

При этом их экономическое содержание приводит к возникновению некоторых проблем отражения в управленческом учете расходов.

Согласно закону «О связи» радиочастотный спектр - совокупность радиочастот в установленных Международным союзом электросвязи пределах, которые могут быть использованы для функционирования радиоэлектронных средств или высокочастотных устройств. Использование радиочастотного спектра - обладание разрешением на пользование и (или) фактическое пользование полосой радиочастот, радиочастотным каналом или радиочастотой для оказания услуг электросвязи и других не запрещенных федеральными законами или иными нормативными правовыми актами целей. Право на использование радиочастотного спектра предоставляется посредством выделения полос радиочастот и присвоения (назначения) радиочастот или радиочастотных каналов [106, ст. 24].

В целях обеспечения системы контроля радиочастот, конверсии радиочастотного спектра и финансирования мероприятий по переводу действующих радиоэлектронных средств в другие полосы радиочастот для пользователей радиочастотного спектра устанавливается разовая и ежегодная плата.

Для отражения расходов на использование радиочастотного ресурса в системе управленческого учета предусмотрена статья в группе «Услуги сторонних организаций». Экономическое содержание данного вида расходов позволяет считать их нерегулируемыми.

Биллинговые системы позволяют определять стоимость услуг связи для каждого клиента и хранят информацию обо всех тарифах и прочих стоимостных и иных характеристиках, которые используются операторами для выставления счетов абонентам и взаиморасчетов с другими поставщиками услуг.

Операторы связи, как правило, приобретают неисключительные права на использование таких систем. Следовательно, для целей управленческого учета следует отражать их в составе текущих расходов по статье «Затраты по информационным услугам».

Телекоммуникационные компании являются плательщиками государственной пошлины за предоставление ресурса нумерации, так как данный объект относится к национальным ресурсам и используется по распоряжению Правительства Российской Федерации. При признании расходов на оплату ресурса нумерации возникает дискуссионный вопрос о включении их либо в состав нематериальных активов, либо в расходы по основным видам деятельности. Для целей управленческого учета считаем целесообразным их включение в состав текущих расходов.

Согласно действующему законодательству в области связи операторы, оказывающие услуги связи в сети связи общего пользования, обязаны производить отчисления (неналоговые платежи) в резерв универсального обслуживания.

В целях финансового обеспечения оказания универсальных услуг связи, а также финансирования создания и функционирования базы данных перенесенных абонентских номеров формируется резерв универсального обслуживания.

При этом средства резерва универсального обслуживания в полном объеме поступлений от источников его формирования расходуются исключительно на цели, которые предусмотрены действующим законодательством. Правильность и своевременность осуществления операторами сети связи общего пользования обязательных отчислений в резерв контролируются федеральным органом исполнительной власти в области связи.

Базой расчета обязательных отчислений являются доходы, полученные в течение квартала от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования, за исключением сумм налогов, предъявленных оператором сети связи общего пользования абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Доходы определяются в установленном в Российской Федерации порядке ведения бухгалтерского учета.

Ставка обязательного отчисления оператора сети связи общего пользования устанавливается в размере 1,2%. Операторы сети связи общего пользования не позднее 30 дней со дня окончания квартала, в котором получены доходы, обязаны осуществлять обязательные отчисления (неналоговые платежи) в резерв универсального обслуживания.

Средства резерва расходуются в целях обеспечения возмещения убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи, а также финансирования создания и функционирования базы данных перенесенных абонентских номеров.

Обязательные отчисления в резерв универсального обслуживания, по мнению автора, являются нерегулируемыми и отражаются по одноименной статье расходов.

Оказание телекоммуникационной услуги имеет сетевой характер, что определяет необходимость взаимодействия оператора связи, являющегося поставщиком этой услуги, с другими участниками рынка. В результате в составе расходов в управленческом учете выделяется статья «Услуги операторов связи», к которой относятся затраты на оплату услуг по присоединению и пропуску трафика. Услуги присоединения и пропуска трафика направлены на обеспечение взаимодей-

ствия потребителей сети и операторов связи для установления соединения, передачи информации и трафика в единой сети электросвязи.

Также следует отметить проблему отнесения расходов, связанных с повреждением средств и линий связи, к эксплуатационным или чрезвычайным расходам.

Ремонтные расходы - это затраты на содержание и эксплуатацию имущества оператора связи, и относятся они в состав затрат по обычным видам деятельности. По-другому квалифицируются затраты, связанные с устранением последствий аварий. Как правило, такие происшествия вызваны действиями людей либо обстоятельствами непреодолимой силы. В случае невозможности возмещения затрат за счет виновного лица в бухгалтерском финансовом учете они подлежат учету в составе чрезвычайных (прочих) расходов.

При классификации расходов в диссертационной работе выделена группа «Расходы на выполнение мероприятий гражданской обороны, предупреждение и ликвидацию последствий чрезвычайных ситуаций». Для целей управленческого учета в нее должны быть включены расходы на аварийно-спасательные и другие неотложные работы, проводимые при возникновении чрезвычайных ситуаций и направленные на спасение жизни и сохранение здоровья людей, снижение размеров ущерба природной среде и материальных потерь, а также на локализацию зон чрезвычайной ситуации, прекращение действия характерных опасных факторов.

Таким образом, определение сущности расходов как объекта управленческого учета и их классификации является основой разработки методики. Присвоение кодов аналитики статьям расходов позволяет рационализировать ведение учета расходов за счет его автоматизации, применения счетов и двойной записи. Классификация расходов по статьям и раскрытие их экономического содержания являются определяющими для развития управленческого учета телекоммуникационной компании. Для совершенствования методики управленческого учета расходов обязательно должны быть учтены недостатки сложившейся в настоящее время учетной практики и рассмотрены механизмы их устранения.

1.3. Идентификация проблемных вопросов организации раздельного учета расходов по видам услуг связи

Бухгалтерский учет доходов и расходов телекоммуникационных компаний осуществляется в соответствии с действующими законами, положениями, федеральными и отраслевыми стандартами.

В настоящее время в соответствии с Порядком ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи такой учет обязаны вести:

- 1) операторы, занимающие существенное положение в сети связи общего пользования;
- 2) операторы связи, являющиеся субъектами естественной монополии в области связи;
- 3) операторы универсального обслуживания [125, п. 3].

Следует отметить, что с 1 апреля 2014 года ПАО «Ростелеком» является единственным оператором универсального обслуживания на территории страны [113].

Следовательно, ведение раздельного учета доходов и расходов является обязательным только для крупных компаний, являющихся участниками инфокоммуникационного рынка. Операторы связи, которые к ним не относятся, имеют возможность вести бухгалтерский учет расходов в соответствии с федеральными стандартами, разработанными для всех экономических субъектов.

Участниками инфокоммуникационного рынка также являются сервис-провайдеры, которые выступают посредниками между операторами связи и клиентами, зачастую не обладая собственными сетями связи. Для таких компаний применение отраслевой методики затруднительно по причине отличия технологического процесса оказания услуг от процесса оказания услуг операторами связи.

В результате возникает *первая проблема* действующей нормативно-методической базы учета расходов. Предложенный отраслевыми стандартами по-

рядок разработан для ведения учета доходов и расходов операторами связи и не адаптирован для других участников инфокоммуникационного рынка. Альтернативной методики организации учета не разработано, что определяет актуальность задачи развития методологической составляющей управленческого учета и ее адаптации к требованиям телекоммуникационных компаний.

Для регламентации учетного процесса в отрасли отдельный учет определен как сбор информации и формирование в утвержденном виде операторами связи отчетности о доходах и расходах отдельно по видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для этого частям сети электросвязи [125, п. 2].

Раздельный учет ведется в целях:

1) определения себестоимости и обоснования тарифов на регулируемые услуги общедоступной электросвязи, цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика;

2) обоснования размера компенсационной надбавки на услуги местного, а также зонового инициирования вызова;

3) обоснования размера возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи [125, п. 4].

Стоимость услуг общедоступной электросвязи, услуг присоединения и пропуска трафика подлежит государственному регулированию [106, ст.28]. При этом тариф на услуги связи должен покрывать экономически обоснованные расходы и включать нормативную прибыль. Приказом Министерства информационных технологий и связи РФ № 66 от 24.05.2006 г. (в редакции от 11.04.2008 г.) утверждена методика расчета экономически обоснованных затрат и нормативной прибыли на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика и на универсальные услуги связи.

Экономически обоснованные затраты рассчитываются на основе данных бухгалтерского учета затрат прошедшего периода, параметров существующей сети электросвязи и текущих цен на современное оборудование сетей электросвязи и включают текущие затраты, амортизацию современного функционального эк-

вивалента оборудования сети и расходы на привлечение капитала (оплата услуг кредитной организации, процентов по кредитам, векселям и облигациям).

Для реализации первой цели раздельного учета расходов телекоммуникационные компании определяют размер экономически обоснованных затрат поэтапно в соответствии с представленной схемой (рис. 1.6).

Нормативная прибыль рассчитывается по данным оператора связи исходя из стоимости современного функционального эквивалента оборудования сети, объема оборотных активов и требуемой рентабельности инвестиций.



Рис. 1.6. Методика расчета экономически обоснованных затрат телекоммуникационными компаниями в соответствии с отраслевым законодательством

Процедура возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи, определена отраслевыми нормативными документами:

– Постановлением Правительства Российской Федерации от 21 апреля 2005 г. № 246 «Об утверждении Правил возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи»;

– Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 августа 2013 г. № 672 «О мерах по обеспечению финансирования создания и функционирования базы данных перенесенных абонентских номеров».

Максимальный размер возмещения убытков определяется как разность между доходами и экономически обоснованными затратами назначенного оператора и разность между доходами и затратами оператора связи в случае, если бы обязательство по оказанию универсальных услуг связи на него не возлагалось [109, п. 6].

Таким образом, *вторая проблема* заключается в узкой целевой направленности ведения раздельного учета расходов, а именно расчет экономически обоснованных расходов для подтверждения тарифов, а также обоснования необходимости возмещения возникших убытков при оказании универсальных услуг связи. Следует не согласиться с авторами, считающими утвержденный отраслевой порядок интегрированной системой финансового и управленческого учета [137; 165]. Методика раздельного учета расходов не позволяет реализовать основную цель управленческого учета – обеспечение системы управления организации достоверной, полной и необходимой информацией для принятия эффективных управленческих решений. Данная проблема, по мнению автора, может быть решена при организации управленческого учета расходов на основе бизнес-процессов.

Раздельный учет расходов телекоммуникационных компаний должен осуществляться в соответствии с принципами существенности и экономической целесообразности детализации учета, полноты и непротиворечивости информации, а также взаимосвязи между услугами связи и доходами и расходами, возникающими в результате их оказания.

Последовательность процедур по сбору, формированию и распределению информации бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета регламентирована методическими рекомендациями по ведению раздельного учета

доходов и расходов операторами связи (далее – методические рекомендации) [126].

На первом этапе компания классифицирует операции и работы, выполняемые ее подразделениями.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) расходы формируются по обычным и прочим видам деятельности. Методические рекомендации детализируют обычные виды деятельности и подразделяют их на основные и неосновные. При этом под основными видами деятельности подразумеваются те виды деятельности, которые непосредственно связаны с оказанием услуг связи, услуг присоединения и пропуска трафика. Все остальные обычные виды деятельности являются неосновными [126].

Основные виды деятельности отождествляются с производственными процессами, которые делятся на три группы.

1. Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг связи:

– процессы по оказанию услуг связи, в том числе услуг присоединения и услуг по пропуску трафика;

– процессы по эксплуатации средств и линий связи.

2. Вспомогательные производственные процессы - процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и опосредованно связанные с оказанием услуг связи.

3. Совместные производственные процессы - процессы, необходимые для осуществления основных производственных процессов, но по которым невозможно определить базу распределения на основе натуральных показателей [125, п.10].

К неосновным видам деятельности могут быть отнесены транспортные услуги, ремонтные работы, проектно-изыскательская деятельность, полиграфическая и издательская деятельность, информационные услуги, реклама, оказание посреднических услуг, не связанных с услугами связи и другие [126].

Неосновные виды деятельности делятся на распределяемые и не распределяемые на услуги связи. Определить порядок отнесения неосновного вида деятельности к той или иной группе оператор связи должен самостоятельно во внутреннем регламентирующем учет документе.

Второй этап представляет собой процесс сбора и формирования информации о расходах компании по осуществляемым ею видам деятельности и процессам. При этом должны быть соблюдены следующие требования:

1. Учет расходов по основным производственным процессам осуществляется на специальных счетах 30-39 плана счетов бухгалтерского учета. Для неосновных видов деятельности методические рекомендации предусматривают использование счетов 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и 44 «Расходы на продажу».

2. Каждому производственному процессу и неосновному виду деятельности присваивается идентификационный номер.

3. Учет осуществляется в разрезе статей расходов:

- 1) затраты на персонал;
- 2) амортизация;
- 3) материальные затраты;
- 4) расходы по оплате услуг присоединения;
- 5) расходы по оплате услуг по пропуску трафика;
- 6) расходы по оплате товаров, работ и услуг сторонних организаций;
- 7) расходы на налоги, сборы и неналоговые платежи, включаемые в состав расходов по обычным видам деятельности;
- 8) прочие затраты [125, п.9].

Статьи расходов также кодифицируются для аналитичности учета.

Счет 30 «Расходы по основным производственным процессам» предназначен для формирования информации о расходах, связанных с осуществлением соответствующих процессов. По дебету этого счета собираются расходы на содержание и эксплуатацию оборудования электросети связи, производственных сооружений, расходы на их ремонт, амортизация, оплата труда работников, осу-

ществляющих производственный процесс, стоимость услуг сторонних организаций, арендная плата, затраты на страхование производственного оборудования и другие затраты [126, п.18].

К данному счету могут быть открыты субсчета первого порядка: 30.01 «Расходы по эксплуатации средств и линий связи» и 30.02 «Расходы, связанные с оказанием услуг связи».

Методическими рекомендациями предусмотрено также открытие подсубсчетов к субсчетам счета 30. К субсчету 30.01 «Расходы по эксплуатации средств и линий связи» могут быть открыты субсчета второго порядка по отражению расходов в разрезе видов услуг или узлов сети связи. Например: 30.01.01 «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт аналоговых узлов связи сети местной телефонной связи», 30.01.02 «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования узлов спецслужб» [126].

К субсчету 30.02 «Расходы, связанные с оказанием услуг связи» ведутся субсчета второго порядка в разрезе статей расходов. На данном субсчете формируется информация о затратах, которые можно прямо отнести на конкретную услугу связи, связанные с заключением договоров, выставлением счетов абонентам и продвижением услуг на рынке.

Для учета расходов вспомогательных производственных процессов используется счет 31 «Расходы по вспомогательным производственным процессам». В соответствии с рекомендуемым перечнем производственных процессов к вспомогательным относятся: эксплуатация зданий и сооружений, оргтехники, основных средств общехозяйственного назначения и прочих внеоборотных активов. К счету открываются субсчета первого порядка в соответствии с назначением вспомогательного процесса [126, п.30].

Счет 32 «Расходы по совместным производственным процессам» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с осуществлением соответствующих процессов, к которым в соответствии с методическими рекомендациями могут быть отнесены: управление организацией, снабжение, общий мар-

кетинг, учет, отчетность и аудит, планирование развития сети и обеспечение защиты информационных ресурсов оператора связи, а также проведение метрологических проверок и метрологическое обеспечение.

В соответствии с пунктом 33 методических рекомендаций телекоммуникационные компании могут использовать счет 33 «Расходы на элементы сети связи» для ведения отдельного учета расходов. Под сетью связи упрощенно следует понимать совокупность устройств по передаче связи.

При этом субсчета первого порядка к счету 33 открываются на соответствующие элементы сети связи. По дебету этого счета в первую очередь отражаются расходы, которые являются прямыми по отношению к конкретному элементу сети связи. Таким расходом может быть стоимость электроэнергии, потребляемой элементом сети связи в соответствии с предусмотренной паспортной мощностью.

Формирование информации о расходах на вышеперечисленных счетах учета следует осуществлять на основании первичных документов бухгалтерского учета, данных оперативно-технического учета, а также в случае необходимости дополнительных сведений о деятельности компании в стоимостном и натуральном выражении.

По окончании отчетного месяца производится заполнение баз распределения и калькуляция себестоимости услуг по основным и неосновным видам деятельности в соответствии с принципами ведения отдельного учета расходов.

На третьем этапе осуществляется распределение расходов по неосновным видам деятельности. В первую очередь осуществляется списание расходов по неосновным видам деятельности, распределяемым на услуги связи, на основные, вспомогательные и совместные производственные процессы либо напрямую, либо пропорционально утвержденным в учетной политике базам распределения [126].

Рекомендуемые для операторов связи базы распределения перечислены в приложении № 5 к Методическим указаниям по отдельному учету. Так, для неосновного вида деятельности «Транспортные услуги» рекомендуется база распределения «Пробег (км), время работы транспорта (час)». Расходы рекомендуется

распределять на основные процессы в разрезе статей расходов (статья в статью), либо включать в статью расходов «прочие затраты» [126].

Расходы по неосновным видам деятельности, не распределяемым на услуги связи, списываются на себестоимость продаж общей суммой. Такой порядок позволяет сформулировать *третью проблему* действующего положения учета расходов. Выделение неосновных видов деятельности, расходы по которым не распределяются на основные процессы и в общей сумме уменьшают финансовый результат компании, приводит к непрозрачности учета и искажению информации о себестоимости телекоммуникационной услуги.

На четвертом этапе распределяются расходы вспомогательных производственных процессов на расходы основных, вспомогательных и совместных процессов. Рассмотрим предусмотренный методическими указаниями порядок последовательного распределения, что позволит исключить взаимное распределение вспомогательных процессов друг на друга, требующее достаточно сложных расчетов.

1. Распределение затрат процесса «Эксплуатация зданий и сооружений – 1» (счет 31.02).

Затраты, отнесенные на процесс Эксплуатация зданий и сооружений – 1 полностью распределяются на все основные и совместные производственные процессы, а также на вспомогательные производственные процессы 31.01, 31.03 и 31.04 в соответствии пропорцией, рассчитанной на основании базы распределения «Площадь помещений».

2. Распределение затрат процесса «Эксплуатация зданий и сооружений – 2» (счет 31.03).

Затраты, отнесенные на процесс Эксплуатация зданий и сооружений – 2 полностью распределяются на все основные и совместные производственные процессы, а также вспомогательные производственные процессы 31.01 и 31.04 в соответствии пропорцией, рассчитанной на основании базы распределения «Функциональная занятость персонала».

3. Распределение затрат процесса «Эксплуатация оргтехники и других внеоборотных активов» (счет 31.04).

Затраты, отнесенные на процесс Эксплуатация оргтехники и других внеоборотных активов полностью распределяются на все основные и совместные производственные процессы, а также на вспомогательный производственный процесс 31.01 в соответствии пропорцией, рассчитанной на основании базы распределения «Функциональная занятость персонала».

4. Распределение затрат процесса «Работа с персоналом» (счет 31.01).

Затраты, отнесенные на процесс «Работа с персоналом» полностью распределяются на все основные и совместные производственные процессы, в соответствии с пропорцией, рассчитанной на основании базы распределения «Функциональная занятость персонала».

На пятом этапе осуществляется распределение расходов по основным производственным процессам. Расходы, сформированные по дебету счета 30.01 «Расходы по эксплуатации средств и линий связи», рекомендуется распределять в разрезе соответствующей частей сети или линии связи на счет 33 «Расходы на элементы сети связи» пропорционально базе распределения «Протяженность сети или линии связи (км)». Расходы основных производственных процессов, связанных с оказанием услуг связи (30.02 «Расходы, связанные с оказанием услуг связи»), распределяются пропорционально количественным показателям объема оказанных услуг на счет 90 «Продажи» в разрезе видов оказанных услуг, либо на счет 20 «Основное производство».

1 вариант: Дебет 90 «Продажи» Кредит 30.02 «Расходы, связанные с оказанием услуг связи».

2 вариант: Дебет 20 «Основное производство» (виды оказанных услуг) Кредит 30.02 «Расходы, связанные с оказанием услуг связи»;

Дебет 90 «Продажи» Кредит 20 «Основное производство» (виды оказанных услуг).

При этом следует отметить, что в методических рекомендациях в первую очередь регламентируется списание расходов на оказание услуг именно на счет 90

«Продажи». Считаем целесообразным формирование себестоимости услуги на счете 20 «Основное производство», что позволит сделать учет более прозрачным, понятным и информативным. Таким образом, применение второго варианта отражения закрытия счета 30.02 представляется более рациональным.

На шестом этапе расходы, которые были отнесены на элементы сети связи (счет 33 «Расходы на элементы сети связи»), распределяются на себестоимость оказанных услуг пропорционально выбранной базе распределения, в качестве которой рекомендуется коэффициент использования элемента условной сети электросвязи при оказании услуг. Методика моделирования условной сети и расчета данного коэффициента приведена в методических рекомендациях.

Расходы совместных производственных процессов распределяются на объекты калькулирования на седьмом этапе. Базой распределения при этом следует считать ранее распределенные по видам оказанных услуг расходы.

Методическими рекомендациями по ведению отдельного учета также рекомендуется открытие субсчетов к счету 90 «Продажи» для детализирования формирования финансового результата от основных и неосновных видов деятельности. Для этого можно рекомендовать открытие следующих субсчетов второго порядка: 90.02.01 «Себестоимость продаж основных видов деятельности»; 90.02.02 «Себестоимость продаж неосновных видов деятельности».

В результате проведенных учетных процедур и составленных корреспонденций счетов формируются расходы и определяется себестоимость оказанных услуг по методике отдельного учета доходов и расходов. Рекомендуемые отраслевым стандартом корреспонденции счетов представлены в табл. 1.3.

Анализ учетных процедур распределения расходов по отраслевой методике позволил сформулировать *четвертую проблему* отдельного учета. Проблема заключается в том, что методические рекомендации в части баз распределения морально устарели, так как не соответствуют инновационной направленности развития инфокоммуникационного рынка. Система баз распределения не пересматривалась с момента утверждения данного нормативного документа. В частности, развитие технологий в области связи привело к повсеместной замене медных ли-

ний на волоконно-оптические линии связи. Волоконно-оптические кабели характеризуются высокой скоростью передачи информации и малыми потерями. Для включения расходов на их эксплуатацию и обслуживание в себестоимость оказанных услуг связи некорректно использовать существующую базу распределения. Следует согласиться с точкой зрения А.В. Балтина о замене данного показателя на базу распределения «волоконно-км» [7, с. 167].

Таблица 1.3

Корреспонденции счетов ведения раздельного учета расходов операторами связи

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Учет формирования расходов		
1. Отражены расходы по основным производственным процессам, связанным с эксплуатацией средств и линий связи	30.01	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
2. Отражены расходы по основным производственным процессам, связанным с оказанием услуг связи	30.02	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
3. Отражены расходы по вспомогательным производственным процессам	31	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
4. Отражены расходы по совместным производственным процессам	32	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
5. Отражены прямые расходы, связанные с функционированием сетей и линий связи (электроэнергия)	33	60,76
6. Отражены расходы по неосновным видам деятельности	23, 29, 44	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
Учет распределения и списания расходов		
7. Распределены и списаны расходы неосновных видов деятельности: - распределяемые на услуги связи - не распределяемые на услуги связи	30.02, 31, 32 90.02.02	23, 29, 44
8. Распределены и списаны расходы по вспомогательным производственным процессам	30.01, 30.02	31
9. Распределены и списаны расходы по основным производственным процессам – связанным с эксплуатацией средств и линий связи; – связанным с оказанием услуг связи: 1 вариант (без применения счета 20) 2 вариант (с применением счета 20)	33 90.02.01 20	30.01 30.02 30.02
10. Распределены и списаны расходы на элементы сети связи 1 вариант 2 вариант	90.02.01 20	33 33

1	2	3
11. Распределены и списаны расходы по совместным производственным процессам		
1 вариант	90.02.01	32
2 вариант	20	32
12. При варианте учета с использованием счета 20 списывается себестоимость оказанных услуг связи	90.02.01	20

Практическое значение рассматриваемых методических указаний нельзя недооценивать. Все положения ведения отдельного учета доходов и расходов достаточно понятно и полно изложены, в методических указаниях даны рекомендуемые формы расчета баз распределения и их применения при распределении расходов по процессам. Действующие методические указания позволяют достичь оговоренных целей ведения отдельного учета в бухгалтерском (финансовом) учете, формирования показателей отчетности, представляемой операторами связи вышестоящим органам контроля. Однако для ведения управленческого учета информация о расходах должна формироваться более детализировано. Так, анализируя установленный порядок распределения расходов и рекомендуемую корреспонденцию счетов компании, следует сделать вывод о том, что компании формируют себестоимость услуги, но не имеют возможности оценить стоимость осуществляемых процессов. В результате следует выделить *пятую* проблему применения отраслевой методики в системе управленческого учета. Данная проблема определена совокупностью следующих составляющих: сложная группировка процессов; выделение процессов, расходы по которым не распределяются, а относятся на уменьшение финансовых результатов в общей сумме; недостаточная детализация аналитического учета по видам деятельности и бизнес-процессам.

Проведенное исследование позволило выделить основные недостатки сложившейся в настоящее время учетной системы расходов телекоммуникационных компаний. Недостатки обобщены автором в пять основных проблем, которые заключаются в трудоемкости системы учета расходов, невозможности применения средними и малыми предприятиями отрасли, а также применении неактуальных в современных условиях баз распределения. Выделенные проблемы предопредели-

ли актуальность разработки методики управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний на основе бизнес-процессов. Кроме того, неоднозначность трактовки сущности управленческого учета расходов, его цели и задач требует формулировки авторской позиции по данному вопросу.

Исследование теоретических основ управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний позволило автору определить направления развития методики управленческого учета. На основе выделения двух групп отраслевых особенностей деятельности телекоммуникационных компаний были сформулированы дополнительные требования к системе управленческого учета, а также определены организационные мероприятия по его внедрению. Управленческий учет расходов телекоммуникационных компаний основывается на определении сущности расходов, как совокупности затрат компании, связанных с оказанием телекоммуникационных услуг и прочих расходов, а также четырех основных классификационных признаках. Исследование действующей практики ведения отдельного учета расходов, выделение существующих проблем, позволяют определить направления совершенствования методики управленческого учета расходов и калькулирования себестоимости телекоммуникационных услуг на основе прогрессивных методов управления.

ГЛАВА 2. Направления совершенствования методики управленческого учета расходов и формирования себестоимости услуг телекоммуникационных компаний

2.1. Оценка состояния и тенденций развития современных систем управленческого учета расходов

Система управления расходами является одной из ключевых составляющих управленческой системы любого экономического субъекта. При этом в основе системы управления расходами лежит информационная функция, выполнение которой способствует принятию эффективного управленческого решения.

При организации системы управления расходами преследуются следующие цели:

- оптимизация финансового результата деятельности через ликвидацию непроизводительных затрат;
- обеспечение гибкости при принятии управленческих решений и контроля себестоимости продукции;
- возможность объективной оценки результативных показателей деятельности компании.

Достижение этих целей невозможно без внедрения системы управленческого учёта. Разработка принципиальных и методических основ реализации управленческого учета компании основывается на определении целей, задач и проблем системы управления, технологических особенностей производственного процесса, организационной структуры. Однако следует также учитывать сущностные характеристики управленческого учета, сложившуюся конъюнктуру системы управления и место в ней управленческого учета, информационное обеспечение, а также возможности совершенствования применяемых методов учета и внедрения новых.

Анализ отечественных и зарубежных научных публикаций позволил выделить основные этапы в развитии управленческого учета.

На рубеже XIX-XX вв. значительное усложнение производственного процесса предопределило необходимость перестройки всей системы бухгалтерского учета и дальнейшего развития калькуляционного учета. Получение прибыли все более зависело от эффективности системы управления и организации процесса производства с определением источников экономии ресурсов.

В октябре 1919 года в США была учреждена национальная ассоциация бухгалтеров-производственников, что следует считать обстоятельством, способствовавшим последующему выделению управленческого учета в качестве самостоятельной области бухгалтерского дела. В отечественной экономике 20-х – начала 30-х годов XX века в функции бухгалтерских служб кроме учетных входили также планово-аналитические процедуры [19, с. 7-8]. Однако впоследствии по мере укрепления централизованного планирования в социалистической системе хозяйствования произошло выделение плановых и финансовых отделов из структуры бухгалтерской службы.

Необходимость оперативного контроля за затратами и формированием себестоимости привела к созданию новых систем учета – стандарт-кост (1911 г.) и директ-костинг (1936 г.).

Разработка стандартов затрат в системе стандарт-кост позволила более оперативно осуществлять контроль соответствия фактических затрат стандартным, выявлять возникшие отклонения и определять их причины для дальнейшего устранения. В результате калькуляционный учет перестал быть только источником информации о совершенных операциях, но и позволил осуществлять управление производственным процессом по отклонениям.

Система учета директ-костинг, основанная на разделении затрат на постоянные и переменные, позволяет определять безубыточный объем продаж продукции, маржинальный доход компании, а также провести анализ взаимосвязи «затраты – объем продаж – прибыль». Перечисленные функциональные возможности определили значение данной системы в ценовой и стратегической политике компании [67, с. 30-31].

Также в историческом развитии управленческого учета следует отметить формирование Дж. Хиггинсом концепции выделения центров ответственности, основанной на определении меры ответственности физического лица за результаты своей деятельности.

В результате постепенно вместо понятия производственный учет экономисты стали использовать термин «управленческий учет». Следует согласиться, что управленческий учет в настоящее время не ограничен учетом расходов и показателей производственного процесса организации.

Официальное признание управленческого учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета произошло в 1972 г. Американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа получения диплома по управленческому учету с присвоением квалификации бухгалтера-аналитика [17, с. 6].

С 80-х годов прошлого столетия по настоящее время продолжается развитие методики управленческого учета. Наиболее значимыми следует назвать методы «АВ-костинг», «таргет-костинг», бенчмаркинга, систем управления качеством (TQM – total quality management) и др.

В настоящее время определяющее значение управленческого учета в системе управления как информационной базы принятия управленческих решений российскими экономистами не оспаривается. Основная дискуссия заключается в определении сущности управленческого учета, его предмета и методов, а также других составляющих понятийного аппарата.

Так, М.А. Вахрушина определяет управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, обеспечивающую информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью [19, с. 16]. При этом предметом управленческого учета является планирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности центров ответственности, направленные на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и оптимизацию этого соотношения с целью повышения эффективности функционирования организации в целом.

В приведенном определении следует выделить значение мотивации в системе управленческого учета. Р. Гаррисон также излагает точку зрения о том, что

данные управленческого учета должны использоваться при осуществлении менеджером деятельности по побуждению и мотивации работников на оперативное решение возникающих проблем и эффективное выполнение своих обязанностей [29, с. 21]. Сущность же управленческого учета, по мнению данного ученого, ограничивается системой обеспечения информацией менеджеров, которые направляют и контролируют деятельность внутри организации.

Сторонниками данного определения сущности управленческого учета среди российских ученых являются А.Д. Шеремет [151], О.Е. Николаева [100], Карпова Т.П. [64].

Американский ученый Чарльз Т. Хорнгрен определяет управленческий учет как систему сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации [161, с. 27].

Английский профессор К. Друри считает управленческий учет внутренним учетом, которой предоставляет информацию, которая может быть использована для принятия обоснованных решений, а также повышения эффективности и производительности текущих операций [41, с. 13].

Следует отметить, что практически все исследователи сущности и целевой направленности управленческого учета так или иначе определяют его как информационную систему для управления организацией, что нельзя назвать неверным. Однако в современных условиях возникают предпосылки определения управленческого учета как новой системы знаний, которая объединяет планирование, нормирование, учет, контроль и анализ.

В.Э. Керимов определяет управленческий учет как информационную базу системы управления, интегрирующую информационные потоки оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учетов [67, с. 42].

В.Б. Ивашкевич отмечает, что управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления [55, с. 38].

В.П. Суйц считает, что управленческий учет – это самостоятельная система управления предприятием, для которой характерны такие подсистемы, как планирование, прогнозирование, нормирование, бюджетирование, анализ, учет и контроль [144].

Следует согласиться с определением сущности управленческого учета как системы, изложенным в работах О.Б. Вахрушевой. Управленческий учёт – это сбор, обработка, систематизация и передача информации о хозяйственной деятельности в интегрированной системе планирования, учёта, анализа, контроля и мониторинга для формирования информационной базы с целью эффективного управления бизнес-процессами внутри предприятия [13, с. 366].

В рамках темы диссертационного исследования следует сформировать понятийный аппарат управленческого учета расходов с учетом специфики деятельности телекоммуникационных компаний.

Содержание системы управленческого учёта определяется руководством экономического субъекта в соответствии со стратегией развития, целями управления в краткосрочной перспективе. Однако, по мнению автора, система управленческого учёта не будет эффективной, если не будет включать в себя учёт расходов снабженческой, производственной и сбытовой деятельности организации.

Исследование научных работ в области управленческого учета расходов показало, что основные вопросы, по мнению большинства авторов, заключаются в следующем:

- технологические особенности производственного процесса, которые, как правило, рассматриваются при описании методов учета затрат (попроцессного, попередельного и позаказного);
- классификация расходов по различным признакам на основе принципов существенности, стандартизации и причинно-следственной связи;
- нормирование и планирование расходов;
- методы учета расходов и калькулирования себестоимости;
- формирование рабочего плана счетов;
- контроль и анализ выполнения производственной программы.

При этом следует отметить, что все вышеперечисленные вопросы рассматриваются, как правило, на примере производства продукции. Вопросы ведения управленческого учета расходов сферы услуг частично рассмотрены у Вахрушиной М.А. на примере организации почтовой связи [19, с. 160], Ч. Хорнгрена, Р. Гаррисона, К. Друри. В результате чего следует вывод о необходимости определения концептуальных основ управленческого учета расходов телекоммуникационной компании, технологический процесс оказания услуг которой отличается сложностью и инновационной направленностью (приложение 4).

По своей сути управленческий учет охватывает все элементы и виды деятельности системы управления телекоммуникационной компанией, в то время как бухгалтерский финансовый учет охватывает только стоимостные аспекты учета состоявшихся сделок и понесенных расходов на основании первичных документов.

Сущность управленческого учета расходов определяется автором как сбор, обработка, систематизация и интерпретация финансовой и нефинансовой информации о расходах в интегрированной системе учета, бюджетирования, анализа и контроля с целью формирования информационной базы для повышения эффективности управления бизнес-процессами компании.

При этом отличие определения управленческого учета, данное автором, заключается в том, что определены виды информации, подлежащие обработке в определенной последовательности (четыре этапа – сбор, обработка, систематизация и интерпретация), а также структура системы управленческого учета.

В процессе организации системы управленческого учета расходов для телекоммуникационной компании должны быть определены цель, задачи, средства их достижения (методика), состав подсистем и порядок их взаимодействия.

Цель управленческого учета расходов определяется его сущностью и, по мнению автора, заключается в обеспечении системы управления полной, понятной, достоверной и своевременной информацией о расходах компании для принятия эффективных управленческих решений.

В соответствии с целью задачами управленческого учета расходов телекоммуникационной компании являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат оказания телекоммуникационных услуг по соответствующим статьям;
- предоставление необходимых сведений для осуществления оперативного контроля за целевой направленностью использования производственных и финансовых ресурсов, соответствия уровня расходов бюджетным значениям;
- выявление резервов снижения себестоимости бизнес-процесса и услуги, предупреждение непроизводительных расходов;
- оценки эффективности деятельности центра ответственности на основе проведения аналитического сопоставления «расходы – результат».

В рамках ведения управленческого учета расходов выполняются следующие основные функции:

1. Организационная – регистрация данных о хозяйственной деятельности и предоставление оперативных отчетов в разрезах, необходимых для руководителей различных уровней.
2. Оценка – определение (оценка) величины расходов по конкретным видам деятельности, подразделениям (центрам ответственности), по проектам и по телекоммуникационной компании в целом.
3. Внутренней информационной связи – управление себестоимостью услуг для принятия решений по оптимизации расходов, повышению рентабельности.
4. Аналитическая – исследование данных о расходах, выявление тенденций их поведения, анализ структуры расходов, отклонений фактических расходов от запланированных и предоставление информации в виде, удобном для планирования и контроля.
5. Планирование – планирование расходов, результативных показателей осуществления бизнес-процесса, которое ведется в согласованных с учетными форматах и регламентах в целях обеспечения сопоставимости данных для контроля и анализа.

6. Контроль – формирование итоговой отчетности для анализа соответствия фактических значений целевых показателей запланированным в разрезе видов деятельности, подразделений, центров расходов, проектов.

Система управленческого учёта расходов для телекоммуникационных компаний должна включать следующие компоненты:

- обоснованную организационную и финансовую структуру управления компанией по центрам ответственности, бизнес-процессам, а также видам деятельности;
- классификационные признаки расходов, определенные для компаний данной отрасли;
- регламентированное бюджетирование для всех структур управления;
- план счетов управленческого учёта, адаптированный к особенностям телекоммуникационных компаний;
- методы формирования стоимости бизнес-процесса и себестоимости услуги;
- формы управленческой отчётности и контрольные процедуры, на них основанные;
- регламент процедуры информационного обеспечения системы управленческого учета.

Среди перечисленных компонентов одним из наиболее важных следует считать методику ведения управленческого учета расходов. Актуальным, на наш взгляд, является исследование возможности и целесообразности применения современных методов управленческого учета для телекоммуникационных компаний.

Методы управленческого учета расходов можно разделить на две группы:

1. Методы учета затрат и калькуляции себестоимости, которые описываются отечественными авторами и используются также и в финансовом бухгалтерском учете. К данной группе относятся: позаказный, попроцессный, попередельный, нормативный методы.

2. Методы, разработанные и изначально применяемые в зарубежных компаниях, которые авторы, как правило, определяют как «системы управленческого учета».

Интересна точка зрения известного английского ученого К. Друри, который считает, что вторую группу следует разделить на две подгруппы: традиционные системы и механизмы «всестороннего управления затратами» [41, с. 531]. Данное разделение обосновывается автором утверждением о том, что зачастую традиционные системы управления затратами являются трудно корректируемыми, не позволяют пересматривать установленные виды деятельности, и направлены не на сокращение расходов, а на недопущение их роста.

К таким системам относятся:

- система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам;
- системы управленческого контроля исполнения менеджерами сметных показателей.

К системам всестороннего управления затратами К. Друри относит методы, которые в идеале могут способствовать росту степени удовлетворения потребителей при сокращении расходов. Основными из них являются: калькуляция продукции по жизненному циклу, целевая калькуляция себестоимости, кайзен-костинг, система функционального учета затрат, «точно в срок».

Развитие методов управленческого учета в телекоммуникационных компаниях предопределяет необходимость исследования возможности их применения в организациях инфокоммуникационного рынка. При этом, как упоминалось ранее, должны быть учтены отраслевые особенности деятельности телекоммуникационных компаний (п. 1.1 диссертации) и требования, предъявляемые к системе управленческого учета со стороны руководства.

Методы управленческого учета основное внимание уделяют главным образом производственному этапу жизненного цикла продукции. При этом в расчет себестоимости, как правило, не включаются допроизводственные расходы, т.е. расходы подготовительного этапа, к которым можно отнести расходы на проектирование, исследование, апробацию.

Методика калькуляции затрат за все время жизненного цикла продукции позволяет оценить и учесть расходы подготовительного этапа, а также определить будут ли они покрыты прибылью, полученной от производства данного продукта. Кроме того, определение расходов, возникающих на разных этапах жизненного цикла продукции, позволит понять их сущность и применять эффективные способы управления ими.

Таким образом, всестороннее управление расходами может быть осуществлено на этапе проектирования продукции более эффективно, чем в процессе производства. Методика, описывающая выявление расходов, понесенных на всех этапах жизненного цикла продукции, получила продолжение в определении целевой калькуляции себестоимости. Данная система получила название «таргет-костинг» и впервые была применена японскими специалистами.

Для определения перспектив использования системы «таргет-костинг» в телекоммуникационных компаниях следует исходить из следующих допущений.

1. Жизненный цикл услуги связи определить сложнее вследствие технологических особенностей процесса оказания услуги: нематериальность услуги, ее потребление в момент оказания, сложность в определении срока активного цикла продажи услуги и высокого спроса на нее.

2. Инновационное направление развития инфокоммуникационной отрасли неоспоримо способствует возникновению новых продуктов. Продуктом телекоммуникационной компании является услуга связи. Дискуссионным является вопрос: следует ли считать усовершенствование существующих технологий появлением новой услуги у оператора связи. Так, например, по мнению автора, замена технологии UMTS (Universal Mobile Telecommunications System — универсальная система мобильной электросвязи) на LTE Advanced (LTE-A) и WiMAX 2 (технологии мобильной связи четвертого поколения) не приведет к возникновению новой услуги, а лишь улучшит качество оказания услуги мобильной связи, за счет увеличения скорости и объема передачи данных.

Таким образом, использование системы «таргет-костинг» в телекоммуникационных компаниях возможно и целесообразно в стратегическом управленческом

учете, так как разработка новых технологий, как показывают тенденции развития отрасли, занимает десятилетие. При этом с определенной уверенностью должно быть обосновано возникновение нового вида услуги.

Применение системы «таргет-костинг» в стратегическом управленческом учете телекоммуникационной компании должно включать следующие этапы:

- 1) определение целевой цены, которую потребители будут готовы заплатить за услугу;
- 2) определение целевой прибыли и установление целевой себестоимости на основе целевой цены;
- 3) расчет фактической себестоимости услуги связи;
- 4) определение приемов и способов снижения фактических расходов до уровня целевых.

Следует также определить недостатки и возможные проблемы применения данной системы в телекоммуникационной компании.

1. Система «таргет-костинг» должна поддерживаться точной системой оценки расходов. А именно, должно быть обеспечено распределение расходов на основе принципа причинно-следственной связи по видам деятельности, что позволит избежать неточного расчета себестоимости услуги.

2. Время разработки нового вида услуг может неоправданно затянуться из-за многочисленных итераций в процессе перепроектирования.

На калькуляции целевой себестоимости основана также система «кайзен-костинг». Данная система применяется при производстве продукта и направлена на снижение расходов за счет повышения эффективности производственных процессов. Процесс совершенствования осуществляется непрерывно и основан на постоянных инициативах менеджеров и рабочих. «Кайзен-костинг» японские специалисты считают больше чем системой управления, так Масааки Имаи называет ее философией, которой объясняется конкурентный успех Японии. По его мнению, она основывается на том, что жизнь человека в целом должна быть ориентирована на постоянное улучшение [59, с. 35].

Основными элементами данной концепции являются следующие.

1. Менеджмент компании осуществляет две функции: поддержание и совершенствование, то есть действия руководства должны быть направлены на обеспечение имеющихся технологических, организационных и операционных стандартов, их поддержку за счет обучения и дисциплины, а также улучшение существующих стандартов.

2. Улучшение результата возможно только при улучшении процесса. Для этого применяются инструменты: всеобщий менеджмент на основе качества (TQM), «точно в срок», всеобщий уход за оборудованием (TPM).

3. Среди первоочередных целей качеству придается приоритетное значение.

4. Решение проблемы должно осуществляться на основе сбора, проверки и анализа данных для совершенствования процессов.

Недостатками применения «кайзен-костинг» в российской экономике в настоящее время, по мнению автора, следует считать отсутствие теоретической и практической баз, примеров внедрения системы в практику, а также возможное неприятие, непонимание и враждебность со стороны работников организации. Перечисленные недостатки устранимы в долгосрочной перспективе при реализации целенаправленных мероприятий, таких как научные и практические разработки отечественными учеными, изучение опыта компаний ближнего зарубежья, а также проведение тренингов для работников и внедрение мотивационных механизмов.

В телекоммуникационных компаниях для эффективного применения системы «кайзен-костинг» должны быть реализованы подготовительные и текущие мероприятия:

- формирование стратегических и тактических целей деятельности компании;
- выбор методики расчета себестоимости услуги связи;
- использование рыночной цены услуги или установленной в бюджетах продаж на основании заключенных с клиентами договоров в качестве целевой цены. Для универсальных услуг связи следует использовать предельные максимальные тарифы, установленные действующим отраслевым законодательством;

- разработка системы поощрений рабочих, способствующей постоянному и непрерывному совершенствованию производственных процессов;
- постоянное обучение персонала.

Применение системы «кайзен-костинг» в телекоммуникационных компаниях основывается на тех же процедурах, что и «таргет-костинг»: определение целевой цены, прибыли, себестоимости, а затем выявление отклонений фактической себестоимости услуги от целевой себестоимости и принятие мер по их устранению. В данной системе управления особое значение придается потерям, возникающим в процессе производства, которые определены японским термином «муда». Потерей считается любое действие, которое не приводит к добавлению ценности при осуществлении производственного процесса.

Определим причины потери ценности в процессе оказания телекоммуникационной услуги:

- потери в виде расходов на хранение запасов запасных частей для обеспечения бесперебойной работы оборудования сети связи (содержание склада, оборудования);
- оплата простоев по причине отсутствия деталей для ремонта оборудования сети связи. Мероприятием предотвращения перечисленных потерь считается система «точно в срок», возможности использования которой будут рассмотрены далее;
- потери из-за транспортировки запасных частей или материалов для ремонта сети связи, которые чаще всего происходят из-за непродуманных логистических маршрутов, неточных заданий на ремонт и других причин;
- допущение дефектов при эксплуатации и обслуживании элементов сети связи;
- наличие неиспользуемого оборудования и длительное время на наладку оборудования;
- наличие необоснованного количества персонала из-за низкой эффективности использования основной рабочей силы или низкой квалификации рабочих;
- потери из-за несоблюдения стандартов;

– использование людей на работах, которые могут быть автоматизированы или выполнены менее квалифицированным персоналом.

Инициативы рабочих и управленческого персонала компании по выявлению первопричин и устранению приведенных потерь способствуют совершенствованию процессов и снижению непроизводительных расходов. В результате следует сделать вывод о целесообразности применения системы «кайзен-костинг» в телекоммуникационных компаниях при выполнении определенных в работе условий и преодолении недостатков системы.

Японские специалисты считают необходимым при реализации системы управления «кайзен-костинг» использование производственной системы JIT («точно в срок»). Целью данной системы является эффективное использование производственного потенциала организации за счет непрерывно-поточного предметного производства. Короткое время цикла производства позволяет начать изготовление продукции, после того, как получен заказ.

Теоретические основы и практические примеры применения данной системы определяют целесообразность ее использования при производстве продукции. Однако для телекоммуникационных компаний, которые оказывают услуги связи, потребляемые одновременно с их оказанием, использование данной системы возможно только в части организации процесса снабжения.

Основные мероприятия по применению системы «точно в срок» при организации снабжения телекоммуникационной компании:

- обеспечение более частой доставки материалов от поставщика в требуемом количестве и оговоренного качества;
- размещение заказов у поставщиков на более длительный срок для увеличения заинтересованности поставщиков в добросовестном исполнении договорных обязательств;
- сокращение числа поставщиков за счет исключения неблагонадежных.

Однако применение системы «точно в срок» сопряжено с недостатками. Основным недостатком, особенно в регионах Дальнего востока РФ из-за территориального расположения, является высокая вероятность срыва поставки по вине

поставщика или транспортной компании. В связи с этим в настоящее время, по мнению автора, применение системы JT в телекоммуникационных компаниях является проблематичным и нецелесообразным.

Наиболее известной и с теоретической и с практической точек зрения системой управленческого учета является «директ-костинг». Сущность системы заключается в делении затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства. При этом постоянные затраты не включают в себестоимость продукции при калькулировании, а относят на финансовые результаты.

Применение системы «директ-костинг» позволяет компании принимать управленческие решения на основе определения уровня безубыточности и запаса финансовой прочности, операционного рычага, а также проводить анализ чувствительности прибыли к изменениям указанных показателей. Сложившаяся практика использования данного метода в системе управления показала, что эти управленческие решения касаются определения нижней границы цены изделия, ассортимента выпускаемой продукции, выбора между собственным производством изделий и их закупкой на стороне и др.

Следует отметить, что система «директ-костинг» получила свое развитие в современной экономике, что привело к появлению развитого «директ-костинга» и жесткого «директ-костинга». В развитом «директ-костинге» определяется полумаржинальный доход как разница маржинального дохода и суммы прямых постоянных расходов. Внедрение данной разновидности системы «директ-костинг» позволяет оценивать и анализировать несколько видов маржинального дохода и полумаржи, а также формировать многоступенчатую систему учета общего результата деятельности [17, с. 54].

В калькуляционной системе «жесткий директ-костинг» все затраты (кроме прямых материалов) рассматриваются в качестве затрат отчетного периода и относятся на уменьшение прибыли периода. В себестоимость продукции включаются только переменные прямые затраты на материалы. Пока данная система на практике широко не используется [161, с. 381].

Несмотря на тенденции развития и преимущества системы «директ-костинг» ее применение в телекоммуникационных компаниях, по мнению автора, затруднено по нескольким причинам.

Во-первых, по своей сущности и аналитическим возможностям система ориентирована на организации, занимающиеся производством продукции. Механизмы и возможности адаптации системы к сфере услуг связи отсутствуют.

Во-вторых, недостаток системы «директ-костинг» в части трудности при разделении расходов на постоянные и переменные многократно усиливается особенностями деятельности телекоммуникационных компаний по оказанию услуг. Связано это с невозможностью отнести материальные расходы к прямым переменным расходам на оказание услуги связи из-за технологических особенностей производственного процесса, о чем уже упоминалось ранее (п. 1.2 диссертации).

Обе эти причины не позволяют определить показатели полумаржинального и маржинального дохода компании, что делает невозможным реализацию аналитических функций данной системы и приводит к ее нецелесообразности. Кроме того, следует отметить, что в системе финансового учета телекоммуникационных компаний учет расходов ведется попроцессным методом, а организация управленческого учета на основе системы «директ-костинг» сделает невозможным их интеграцию и приведет к необходимости ведения «двойной бухгалтерии».

В результате следует сделать вывод о том, что в настоящее время применение системы «директ-костинг» в телекоммуникационных компаниях нецелесообразно, однако в долгосрочной перспективе при проведении соответствующих исследований и научных разработок такую возможность отвергать не следует.

В системе «стандарт-кост» себестоимость продукции определяется в результате предварительного нормирования расходов. Управленческие решения принимаются на основе сведений о возникших отклонениях фактических затрат от стандартных норм путем выявления причин их возникновения. Качество полученной информации в системе «стандарт-кост» определяет эффективность ее применения. Механизм реализации системы заключается в учете затрат по уста-

новленным стандартам и обособленном учете отклонений, которые после аналитических операций минимизируются возможными способами.

Основными преимуществами данной системы являются: возможность прогнозирования и оперативного контроля за уровнем себестоимости, отклонениями фактических расходов от стандартных норм, повышение мотивации сотрудников. Однако существуют и недостатки системы, такие как трудоемкость процесса установления стандартов, отсутствие возможности определения нормы для отдельных видов расходов. Также следует признать, что приоритетное решение задач по устранению отклонений приводит к недостатку мероприятий по повышению качества продукции и своевременному выполнению заявок клиентов.

Для телекоммуникационных компаний применение системы «стандарт-кост» сопряжено дополнительно к перечисленным недостаткам со следующей проблемой. Объем услуг связи, обеспечение качества и непрерывности их оказания зависят напрямую от эффективности использования и технического состояния элементов и оборудования сети связи. В связи с технологическими особенностями работоспособность данного оборудования зависит от частоты чрезвычайных ситуаций, вызываемых природными явлениями, которые невозможно предугадать и тем более стандартизировать расходы на их предотвращение и устранение последствий.

Таким образом, технологические особенности не позволяют считать целесообразным использование метода «стандарт-кост» в системе управления телекоммуникационной компанией.

Система функционального учета затрат (Activity Based Costing) основана на более детальном распределении косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования. Объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг) [19, с. 149-151].

В современных условиях в результате увеличения суммы и удельного веса косвенных расходов система АВС является необходимой для получения информации о релевантных расходах для принятия решения. Применение данной си-

системы позволяет преодолевать трудности по идентификации косвенных расходов и проведения анализа причин их возникновения.

Британский экономист К. Друри выделяет четыре последовательных этапа применения системы функционального учета расходов:

1. Выявление основных видов деятельности, имеющих место в организации.
2. Создание центров расходов для каждого вида деятельности и распределение затрат по этим центрам.
3. Определение фактора издержек (драйвера) для каждой из основных видов деятельности.
4. Распределение затрат, имеющих отношение к видам деятельности, по видам продукции на основе спроса на виды деятельности [41, с. 216].

По мнению К. Друри системы ABC позволяют получить данные, более полезные для принятия решений, поскольку они учитывают тот факт, что многие так называемые постоянные накладные расходы на самом деле постоянными не являются, так как их величина изменяется пропорционально ряду факторов, а не только объему производства. Выявляя факторы, заставляющие расходы изменяться, и распределяя эти расходы по видам продукции с учетом этих факторов, расходы можно отслеживать более точно. В целом, причинно-следственные зависимости – это самый эффективный способ определения релевантных расходов [41, с. 216].

Выделенные недостатки и преимущества основных методов управленческого учета расходов позволят сконструировать модель, рекомендуемую для телекоммуникационных компаний (табл. 2.1).

Рассмотренные методы и системы управленческого учета расходов обладают определенными возможностями практического применения в телекоммуникационных компаниях. Однако проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что каждая из рассмотренных систем является в большей степени системой управления расходами и адаптированного к телекоммуникационным компаниям механизма определения себестоимости услуги не представляет. В то же время при внедрении системы управления на основе целевой себестоимости принятие

управленческих решений невозможно без точного и обоснованного расчета фактической себестоимости услуги. Сделанные ранее выводы не позволяют для выполнения данной задачи использовать способы систем директ-костинг и стандарт-кост и актуализируют разработку альтернативных методов управленческого учета.

Таблица 2.1

Особенности и возможности применения методов управленческого учета расходов в телекоммуникационных компаниях

Метод	Особенности	Рекомендации
1	2	3
Таргет-костинг	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сложности в описании жизненного цикла услуги связи 2. Длительный период развития новых технологий в отрасли 3. Обязательное применение метода учета, обеспечивающего точность в оценке расходов 	Рекомендуется применение в стратегическом управленческом учете при разработке нового вида услуги
Кайзен-костинг	<ol style="list-style-type: none"> 1. Четкое определение стратегических и тактических целей 2. Программа повышения квалификации рабочих и стимулирования сотрудников на совершенствование процессов 3. Проблема преодоления непонимания и неприятия со стороны работников 	При устранении недостатков системы рекомендуется к применению
Точно в срок (JIT)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ориентация на производство продукции, а не услуг 2. Предусмотрено использование при организации процесса снабжения 	Рекомендуется частичное применение для оптимизации процесса снабжения
Директ-костинг	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ориентация на производство продукции, а не услуг 2. Трудности при классификации расходов на переменные и постоянные 	Не рекомендуется
Стандарт-кост	<ol style="list-style-type: none"> 1. Себестоимость калькулируется на основе нормативных расходов 2. Отклонения фиксируются обособленно и анализируются на предмет причин их возникновения 3. Сложность в стандартизации расходов телекоммуникационной компании в связи с особенностями технологического процесса 	Не рекомендуется

1	2	3
ABC	1. Точная калькуляция полной себестоимости услуги связи 2. Формирование стоимости бизнес-процесса, вида деятельности 3. Решение стратегических и тактических задач 4. Возможность использования методических приемов при бюджетировании, анализе, контроле	Рекомендуется как основа системы управленческого учета

Применение системы «АВ-костинг», по мнению автора, позволит решить все обозначенные проблемы в методическом обеспечении системы управленческого учета телекоммуникационной компании.

Система функционального учета затрат (ABC – Activity Based Costing) обеспечивает более точное калькулирование себестоимости продукции (услуги) за счет более обоснованного распределения косвенных расходов. В данной системе в первую очередь осуществляется формирование стоимости операции (функции), а затем структурированные расходы распределяются на другие объекты калькулирования (услуги).

Для телекоммуникационных компаний применение системы АВ-костинга по мнению автора считается целесообразным по следующим причинам.

1. Бухгалтерский финансовый учет расходов компании в соответствии с отраслевыми стандартами ведется в разрезе групп производственных процессов (п. 1.3 диссертации). Распределение затрат на себестоимость услуг после их аккумуляции на счетах и субсчетах аналитического учёта осуществляется пропорционально базам распределения. Зачастую при формировании баз распределения возникает проблема несоответствия значений применяемых показателей. Также следует отметить тот факт, что система баз распределения за последнее десятилетие не пересматривалась, несмотря на то, что сфера связи характеризуется инновационным направлением развития. В результате в настоящее время распределение расходов по услугам осуществляется недостаточно точно.

2. Выделение прямых расходов при калькулировании себестоимости услуги в телекоммуникационных компаниях затруднено в связи с технологическими особенностями процесса оказания услуги. Система ABC рекомендована для компаний с высоким удельным весом косвенных расходов, к которым и следует отнести операторов связи [17, 29, 41, 67, 73, 161].

3. Формирование полной себестоимости услуги на основе структурированных бизнес-процессов по видам деятельности компании позволит принимать обоснованные управленческие решения по тарификации услуг связи, оптимизации бизнес-процессов, объективно оценивать эффективность деятельности сегментов и компании в целом. Кроме того, при постановке перед системой такой цели можно выявить бизнес-процессы или функции, которые целесообразно передать на аутсорсинг.

Таким образом, современные методы управленческого учета по целесообразности их использования в телекоммуникационных компаниях условно разделены на три группы: не рекомендуемые к применению (директ-костинг), рекомендуемые с оговоркой (таргет-костинг, кайзен-костинг, точно в срок, стандарт-кост) и оптимальные для применения (ABC).

Перспективным направлением развития методики управленческого учета расходов телекоммуникационной компании является разработка теоретических и практических аспектов системы ABC, регламентирование процедур формирования себестоимости услуги связи и стоимости бизнес-процесса, а также обеспечение взаимосвязи подсистем в системе управленческого учета.

2.2. Разработка методики управленческого учета расходов на основе системы «AB costing»

Особенности финансово-хозяйственной деятельности телекоммуникационной компании, технологического процесса оказания услуг связи, а также требования руководства по увеличению основных результативных показателей и сохранению конкурентных преимуществ определяют актуальность разработки ме-

тодики управленческого учета расходов на основе процессно-ориентированного подхода (бизнес-процессов).

Одной из предпосылок возникновения системы ABC являлось предложение М. Портером концепции цепочки ценностей. При этом американский экономист предлагал оценить затраты последовательно по видам деятельности отрасли на отдельных этапах продвижения продукта от добычи (закупки) сырья до конечного потребителя. В отличие от традиционных методов такой подход открыл дополнительные аналитические возможности управленческого учёта и способы оптимизации прибыли центров ответственности – участников цепочки ценностей [119].

Наиболее известными зарубежными специалистами в области процессно-ориентированного подхода к управлению (Business Process Management) являются Б. Андерсен, Т. Давенпорт, Р. Каплан, Дж. Мартин, Д. Нортон, М. Портер, М. Хаммер, Дж. Чампи, А. Шеер и др. Среди российских ученых следует отметить В.Г. Елиферова, В.А. Ивлева, Г.Н. Калянова, А.В. Николаенко, Н.В. Нурмагомедову, В.В. Репина, Ю.Ф. Тельнова, В.К. Чаадаева и др.

В настоящее время существуют различные точки зрения на понятие «бизнес-процесс». Для совершенствования управленческого учета расходов следует рассмотреть сущность бизнес-процесса и сформировать понятийный аппарат процессно-ориентированного подхода к учету.

М. Хаммер, Дж. Чампи считаются одними из основоположников процессно-ориентированного подхода к управлению и определяют бизнес-процесс как совокупность различных видов деятельности, в рамках которой «на входе» используются один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности на «выходе» создается продукт, представляющий ценность для потребителя [155, с. 63].

Т. Давенпорт определяет бизнес-процесс как совокупность работ с указанием начала и конца и точным определением входов и выходов, особо размещенная в пространстве и времени [178]. В данном определении отсутствует указание на потребителя, для которого продукт на выходе бизнес-процесса должен представлять ценность.

Аналогичный недостаток содержится и в определении бизнес-процесса Ю.Ф. Тельнова: «Бизнес процесс – это совокупность взаимосвязанных операций (работ) по изготовлению готовой продукции или выполнению услуг на основе потребления ресурсов» [146].

Определения бизнес-процесса, которые сейчас уже можно отнести к наиболее известным, сформулировали Б. Андерсен и А.В. Шеер.

Так, Б. Андерсен считает бизнес-процесс цепью логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей [3]. Сторонником данного определения является российский ученый В.А. Ивлев [57].

Шеер А.В. считает, что бизнес-процесс для предприятия представляет собой непрерывную серию задач, решение которых осуществляется с целью создания выхода (результата). Исходной точкой и конечным продуктом бизнес-процесса является выход, спрос на которые предъявляют корпоративные или внешние «потребители» [167]. В определении данного автора не упоминается один из важнейших элементов бизнес-процесса – ресурсы, необходимые для его выполнения.

В.Г. Елиферов и В.В. Репин считают, что основой для определения бизнес-процессов является деятельность, выполняемая подразделениями организации [130, с. 36]. В работе «Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов» авторы пишут, что бизнес-процесс – устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя [130, с. 33]. По нашему мнению, данное определение является наиболее полным, а также соответствует той формулировке, которая описана в Положениях Института управленческих бухгалтеров США SMA 4 EE «Методы и процедуры внедрения ABC/ABM» и SMA 4 NN «Внедрение менеджмента бизнес-процессов для совершенствования продуктов и услуг».

Следует отметить, что в настоящее время отсутствует единство среди ученых по определению как сущности, так и структуры бизнес-процесса. То же самое можно сказать и об определении вида деятельности. В результате можно считать, что процессно-ориентированный подход к управлению и учету продолжает совершенствоваться, прирастать новыми знаниями, что несомненно актуально в современных условиях.

Коллектив ученых Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан и С.-М. Янг определяют вид деятельности как «единица работы или задача по достижению конкретной цели. Значение деятельности в том, что она порождает затраты» [5, с. 81].

По мнению Э.В. Кондуковой «вид деятельности представляет собой последовательность операций или процедур, генерирующих затраты и направленных на достижение определенного результата. Последовательность видов деятельности составляет бизнес-процесс» [73, с. 51]. Считаем данное определение соответствующим концептуальным основам метода ABC и будем использовать его в диссертационном исследовании.

В результате проведенного обзора сформулируем основные характеристики бизнес-процесса:

– целенаправленность – бизнес-процесс направлен на достижение определенной цели. В соответствии с целью в системе управления следует определить результативные показатели эффективности процесса, на основе которых можно проводить мероприятия по его совершенствованию;

– последовательность – действия в рамках бизнес-процесса должны осуществляться в определенной последовательности, что позволит исключить ненужные операции, добиться улучшения качества и сократить длительность бизнес-процесса;

– взаимодействие – определяет соответствие результата бизнес-процесса потребностям его потребителя (внутреннего или внешнего).

Основными элементами бизнес-процесса являются: вид деятельности, функции, вход, выход, потребитель, поставщик, владелец (исполнитель) бизнес-процесса. Владельцем бизнес-процесса является должностное лицо, которое несет

ответственность за результаты выполнения бизнес-процесса и обладает всеми необходимыми инструментами (оборудование, персонал, программное обеспечение, финансы).

Учет затрат по видам деятельности («AB costing») возник для реализации учетных функций в системе управления бизнес-процессами. В международном стандарте управленческого учета SMA 4Т «Внедрение учета затрат по видам деятельности» (1993 г.) дано определение ABC как прогрессивной концепции, способной преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами [73, с. 19].

Современные исследования данного метода позволяют сделать вывод о многофункциональности системы ABC и выделить основные направления ее использования:

- для обоснованного и более точного определения себестоимости и установления на ее основе цен;
- для формирования бюджетов расходов и контроля за их соблюдением по видам деятельности, подразделениям и т.п.;
- информационная база для бенчмаркинга видов деятельности и реинжиниринга бизнес-процессов на основе его результатов;
- информационная база для принятия решений о реинжиниринге бизнес-процессов (например, аутсорсинге), а также других решений [73, с. 20].

Подтверждением вышесказанного является успешное функционирование современных методов управления: процессно-ориентированный менеджмент ABM (Activity Based Management), ABC – функциональный учет расходов, ABV (Activity Based Budgeting) – процессно-ориентированное бюджетирование, основанное на действиях, ARP (Activity Resource Planning) - функциональное планирование ресурсов.

Таким образом, в современных условиях для обеспечения руководства телекоммуникационной компании оперативной информацией о расходах необходимо

применение процессно-ориентированного подхода в организации управленческого учёта.

Использование процессно-ориентированного подхода к учёту расходов позволяет использовать современные рекомендации и мировой опыт учёта хозяйственной деятельности оператора телекоммуникаций в условиях сокращённого жизненного цикла телекоммуникационных услуг, когда использование нормативного метода учёта расходов невозможно по причине отсутствия нормативов. Определение видов и групп бизнес-процессов позволяет комплексно определить круг затрат, которые осуществляет оператор при производстве услуг.

Адаптация функционального метода учета затрат (ABC) позволит усовершенствовать применяемую методику формирования себестоимости телекоммуникационной услуги.

Организационные мероприятия по разработке методики управленческого учета ABC-костинг, также как и традиционных подходов к учёту расходов, начинается с оценки ресурсов хозяйственной деятельности и их классификации. Традиционные методы управленческого учёта далее переходят к распределению прямых и косвенных расходов и формированию статей калькуляции. Система ABC же нацелена на дальнейшую детализацию расходов по бизнес-процессам и видам деятельности.

Упрощённо, можно сказать, что все телекоммуникационные услуги – это продукты одновременного использования нескольких видов ресурсов. Для оказания услуг телекоммуникационной компании, так же как и многим промышленным компаниям, необходимы основные средства, материальные запасы, трудовые и финансовые ресурсы. Для обеспечения бесперебойного оказания услуг компания осуществляет капитальные вложения в специализированное оборудование (прокладка волоконно-оптических, воздушных и других кабелей связи и т.д.), компьютерное оборудование и программное обеспечение. Также оказание услуг невозможно без квалифицированного персонала, способного обслуживать данное оборудование и совершенствовать технологический процесс.

Для внедрения и успешного применения системы ABC в деятельности телекоммуникационных компаний должны быть решены следующие основные проблемы, которые позволят впоследствии выстроить алгоритм реализации модели формирования расходов и последовательности их распределения.

Затраты на операцию в рамках бизнес-процесса определяются путём суммирования стоимости ресурсов, потреблённых в процессе её совершения. Поэтому целесообразно составить исчерпывающий перечень всех ресурсов, имеющихся в распоряжении компании – основные средства, технологии, вспомогательные материалы, персонал и другие, потребляемые в том или ином виде деятельности.

При составлении перечня следует также сформировать аннотацию к каждому виду ресурсов, включающую следующую информацию: производственно-техническое назначение для оборудования, назначение и номенклатура для материалов. Трудовые ресурсы в бухгалтерском учёте обычно описываются в разрезе структурных подразделений. Однако для применения системы ABC описание персонала должно быть более информативным и содержать сведения о каждом работнике в части должности, квалификации, установленной системы оплаты труда, подразделения, распределения фонда рабочего времени в часах или в процентах по видам деятельности, требуемое оборудование, должностные обязанности и ожидаемый результат от их выполнения. Насколько возможно, все ресурсы следует увязать с поглощающими их видами деятельности.

Далее следует определить ресурсные драйверы. Они предназначены для перераспределения стоимости ресурсов на виды деятельности.

Драйвер – это показатель, характеризующий функциональную возможность вида деятельности, изменение которого приводит к соответствующему изменению расходов на его осуществление. Среди отечественных ученых отсутствует единое мнение по русифицированному звучанию данного показателя, наиболее часто встречающиеся – это драйвер (транслитерация слова driver), носитель затрат, фактор издержек. В данной работе будем использовать понятие «драйвер».

В соответствии с представленной классификацией и отраслевыми особенностями деятельности телекоммуникационных компаний для применения системы

ABC в управленческом учете расходов сформулирован авторский подход к выделению драйверов расходов по видам деятельности и ресурсных драйверов.

Для телекоммуникационных компаний можно рекомендовать использование следующих ресурсных драйверов:

– машино-часы работы оборудования – для основных средств, используемых в основных бизнес-процессах;

– человеко-часы труда основных и вспомогательных производственных рабочих для персонала, участвующего в основных бизнес-процессах.

Так как телекоммуникационные компании не осуществляют производство продукции, а оказывают услуги, то основные материалы (сырьё) у них отсутствуют. Однако вспомогательные материалы в деятельности используются. Основными направлениями расходования материалов является обслуживание и поддержание в нормальном техническом состоянии используемого телекоммуникационного оборудования и управленческие нужды. Для данного вида ресурсов в качестве драйвера рекомендуем использовать человеко-часы труда рабочих и служащих, занимающихся соответствующими видами деятельности, а именно ремонтом оборудования и управлением компанией.

После определения используемых ресурсов на основе собранной информации следует структурировать виды деятельности предприятия по бизнес-процессам. Для этого описываются качественные характеристики каждого вида деятельности, драйверы, порядок взаимодействия с предыдущими и последующими видами деятельности, поставщиками и потребителями, показателями оценки результативности.

Выделенные в работе отраслевые особенности, попроцессный способ ведения бухгалтерского учета доходов и расходов позволяют сделать вывод о логичности выделения видов деятельности и структурирования их по бизнес-процессам. Однако группировка видов деятельности должна соответствовать требованиям метода ABC, в то время как в соответствии с методическими рекомендациями виды деятельности делятся на основные и неосновные (п. 1.3 диссертации).

Формирование информации о видах деятельности, подразделениях, их осуществляющих, ресурсах, поглощаемых в них, а также функциональной направленности осуществляется на основании принципа причинно-следственной связи. Виды деятельности телекоммуникационной компании, определенные для реализации метода ABC в управленческом учете расходов, представлены в приложении 5.

Все виды деятельности впоследствии распределяются по бизнес-процессам. В диссертационном исследовании выделение бизнес-процессов основано на исследовании автором деятельности региональных телекоммуникационных компаний (ООО "ДСЦБИ "МАСКОМ", ООО «Мобайл-Ритейл») и рекомендаций, данных В.К. Чаадаевым в работе «Бизнес-процессы в компаниях связи» [145].

Среди ученых существует несколько точек зрения в отношении количества групп бизнес-процессов и видов деятельности. Так, М.А. Вахрушина выделяет основные и вспомогательные виды деятельности, каждому из которых присваивается код для определения соответствующего носителя затрат [19, с. 160].

Э.В. Кондукова считает, что группировка видов деятельности и бизнес-процессов определяется порядком их выделения. Так, если выделяются характерные для предприятия бизнес-процессы, а затем каждый из них разбивается на виды деятельности, то бизнес-процессы можно объединить в две группы: основные и вспомогательные. Если же бизнес-процессы выделить сразу затруднительно, то следует отталкиваться от организационной структуры предприятия и осуществляемым ими видам деятельности. В этом случае выделяются основные, вспомогательные, перспективные и виды деятельности, связанные с ведением бизнеса [73, с. 55].

В научной работе Т.В. Черемушниковой предложена структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний из 4 групп: основные, вспомогательные бизнес-процессы, бизнес-процессы управления, бизнес-процессы развития стратегии компании [165, с. 57-58].

Позиция автора заключается в целесообразности выделения основных, вспомогательных и управленческих бизнес-процессов на основе функционального

подхода. Считаем, что необходимость выделения бизнес-процессов развития стратегии отсутствует, так как осуществлением данных видов деятельности, как правило, занимается подразделение корпоративного управления, и в результате распределение расходов данного подразделения на две группы бизнес-процессов (управленческих и перспективных) будет затруднительно и нерационально. Однако в противном случае возможности такого структурирования не исключаем. В предлагаемой методике выделен вид деятельности «2.1.2 Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании» в структуре бизнес-процесса «Совершенствование управления».

В основе выделения трех групп бизнес-процессов лежат следующие допущения.

Основные бизнес-процессы играют ключевую роль в деятельности телекоммуникационной компании, непосредственно влияя на количество и качество оказываемой для потребителя услуги. Потребитель находится у выхода каждого основного бизнес-процесса.

Управленческие бизнес-процессы для потребителя ценности не создают. Однако, они необходимы для решения компанией стратегических и операционных целей. К таким процессам можно отнести управление финансами, персоналом, охрану окружающей среды, связи с общественностью, удовлетворение требований контролирующих органов.

Вспомогательные бизнес-процессы так же, как и управленческие, не создают ценности для потребителя. Однако они могут разрушить ценность, созданную основными бизнес-процессами. Это связано с тем, что реализация вспомогательных процессов обеспечивает качество осуществления основных процессов и гарантирует общую удовлетворённость потребителей услуг компании. Оперативное осуществление видов деятельности, составляющих вспомогательные бизнес-процессы, позволит убедить потребителя услуги в ориентированности компании на своевременное выполнение его требований и потребностей.

В табл. 2.2 представлены структурированные по группам виды деятельности и бизнес-процессы, ориентированные на особенности деятельности телекоммуникационных компаний.

Таблица 2.2

Перечень видов деятельности по бизнес-процессам телекоммуникационной компании для применения системы ABC

Наименование бизнес-процесса	Наименование вида деятельности
1	2
Основные бизнес-процессы	
1.1. Маркетинг	1.1.1. Управление маркетингом 1.1.2. Сегментация рынка услуг 1.1.3. Маркетинговый анализ 1.1.4. Рекламирование и продвижение услуг
1.2. Разработка услуг	1.2.1. Координация процесса разработки услуги 1.2.2. Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания 1.2.3. Создание и испытание прототипов
1.3. Предоставление услуг	1.3.1. Управление процессом предоставления услуг 1.3.2. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа 1.3.3. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования подвижной и спутниковой связи
1.4. Материально-техническое снабжение	1.4.1. Управление закупками 1.4.2. Получение материалов и организация складского хозяйства 1.4.3. Контроль обеспеченности материальными запасами
1.5. Разработка и сопровождение телекоммуникационных систем и технологий	1.5.1. Управление ресурсами информационной системы 1.5.2. Разработка и сопровождение прикладных программ 1.5.3. Разработка и управление системами защиты информации 1.5.4. Предоставление информационных отчётов
1.6. Предоставление в аренду средств и систем связи	1.6.1. Предоставление в аренду средств и систем связи
Управленческие бизнес-процессы	
2.1. Совершенствование управления	2.1.1. Общее текущее управление организацией 2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании
2.2. Управление охраной окружающей среды	2.2.1. Разработка и реализация стратегии управления защитой окружающей среды 2.2.2. Восстановление окружающей среды
2.3. Управление внешними связями	2.3.1. Управление внешними связями 2.3.2. Управление связями с общественностью

1	2
2.4. Управление финансами	2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта 2.4.2. Экономический анализ 2.4.3. Внутренний аудит и контроль
2.5. Управление персоналом	2.5.1. Организация кадрового документооборота 2.5.2. Планирование и проведение обучения сотрудников
2.6. Информационное обеспечение управления деятельностью компании	2.6.1. Информационное обеспечение управления деятельностью компании
Вспомогательные бизнес-процессы	
3.1. Расчетное обслуживание	3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания 3.1.2. Продажа услуг 3.1.3. Проведение расчетов и выставление счетов абонентам за услуги
3.2. Сервисное обслуживание	3.2.1. Управление сервисным обслуживанием 3.2.2. Обработка запросов и предоставление сервисной поддержки пользователей 3.2.3. Оценка качества сервисного обслуживания

Для каждого вида деятельности должен быть определён центр ответственности. При этом центром ответственности (расходов) будем считать структурное подразделение организации, руководитель которого имеет возможность контролировать произведенные расходы, оказывать непосредственное воздействие на результаты деятельности центра и несет за них ответственность.

По мнению В.Э. Керимова построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия [67]. Согласимся с указанной точкой зрения, так как эффективность системы управленческого учета определяется возможностью проведения контрольных процедур, которые нерациональны без определения спектра ответственности менеджеров.

В соответствии со стандартом Института управленческих бухгалтеров США SMA 4 NN «Внедрение менеджмента бизнес-процессов для совершенствования продуктов и услуг» один менеджер или отдел является «владельцем» одного бизнес-процесса и отвечает за него. При этом считается, что наиболее рациональным

является назначением «владельцем» бизнес-процесса центра ответственности с наибольшими расходами. «Владелец» бизнес-процесса (подразделение телекоммуникационной компании) наделяется обязанностями и полномочиями в соответствии с функциональной занятостью сотрудников:

- формирование информации о расходах, драйверах вида деятельности;
- участие в планировании основных показателей и формирование бюджета расходов бизнес-процесса;
- формирование информации о результативности бизнес-процесса;
- анализ причин выявленных отклонений и реализация мероприятий по увеличению показателей эффективности и оптимизации расходов бизнес-процесса;
- контроль за величиной расходов бизнес-процесса.

Следует отметить, что нами выделена лишь часть обязанностей и полномочий «владельца» бизнес-процесса в рамках темы исследования. Владельцы бизнес-процессов телекоммуникационной компании определены автором и обозначены в приложении 5 наряду с основными характеристиками бизнес-процессов.

При определении центров расходов исходим из следующего допущения: владелец бизнес-процесса не способен отвечать за величину расходов бизнес-процесса единолично. Так, департамент сервисного обслуживания, являющийся владельцем бизнес-процесса «Сервисное обслуживание» может отвечать только за количество израсходованных материалов (запасных частей), в то время как за их стоимость несет ответственность подразделение, осуществляющее закупку и хранение материальных ценностей – «Департамент материального обеспечения и управления фондами».

Поэтому, по каждому бизнес-процессу нами определены несколько центров ответственности в соответствии с функциональной направленностью их деятельности, которая определяет степень их влияния на величину расходов (прил. 6).

Важным вопросом является обозначение наиболее важной константы в системе – это драйвер вида деятельности. Он применяется при перераспределении себестоимости вида деятельности на конечные объекты затрат.

Конечными объектами затрат выступают услуги, которые рекомендуем разделить на две группы: фиксированная и повременная связь. К фиксированной связи следует относить услуги по предоставлению местного телефонного соединения за абонентскую плату, подключение к сети Интернет и другие услуги, по которым оплата не зависит от времени оказания услуги. Для данной группы услуг в качестве драйвера затрат рекомендуем использовать количество подключений. Повременная связь включает услуги, фиксация продолжительности потребления которыми осуществляется с помощью биллинговой системы. Для повременных услуг связи драйвером затрат следует считать количество времени (минут) оказания услуги.

Процесс распределения расходов и формирования себестоимости вида деятельности, а также себестоимости телекоммуникационной услуги состоит из нескольких этапов (рис. 2.1).

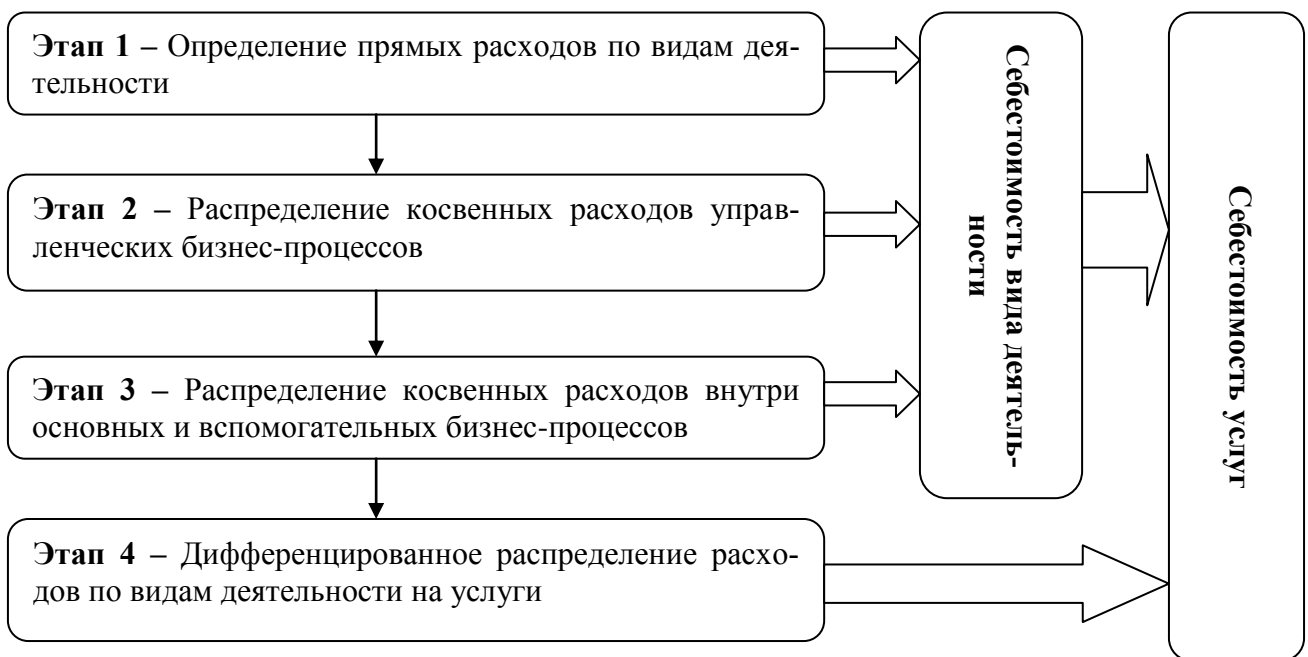


Рис. 2.1. Модель формирования себестоимости при применении системы АВС в телекоммуникационной компании

На первом этапе все расходы компании классифицируются на прямые и косвенные по отношению к выделенным видам деятельности в рамках трёх групп бизнес-процессов. К прямым расходам можно отнести заработную плату и обязательные отчисления на социальное страхование, прямые расходы на офисную

площадь, прямые расходы на оборудование. Косвенные расходы бизнес-процесса относятся на виды деятельности, связанные с координированием реализации бизнес-процесса (табл. 2.2). Так, в бизнес-процессе «Материально-техническое снабжение» выделен вид деятельности «Управление закупками» для аккумуляции косвенных расходов данного бизнес-процесса.

Реализация первого этапа основывается на закреплении бизнес-процесса за отдельным структурным подразделением компании (владельцем бизнес-процесса).

Сущность второго этапа применения системы ABC в предлагаемой модели заключается в первичном распределении косвенных расходов некоторых управленческих бизнес-процессов (табл. 2.3). Для распределения устанавливаются драйверы для каждого вида деятельности.

Таблица 2.3

Механизм распределения косвенных расходов на втором этапе предлагаемой модели

Вид деятельности, расходы которого подлежат распределению	Драйвер	Виды деятельности, поглощающие расходы
1	2	3
2.6.1. Информационное обеспечение управления деятельностью компании	Время работы оборудования	2.1.1. Общее текущее управление организацией 2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта 2.4.2. Экономический анализ 2.4.3. Внутренний аудит и контроль 2.5.1. Организация кадрового документооборота 2.5.2. Планирование и проведение обучения сотрудников
2.5.1. Организация кадрового документооборота 2.5.2. Планирование и проведение обучения сотрудников	Количество обработанных личных дел сотрудников Численность работников, прошедших обучение	1.1.1. Управление маркетингом 1.2.1. Координация процесса разработки услуги 1.3.1. Управление процессом предоставления услуг 1.4.1. Управление закупками 1.5.1. Управление ресурсами информационной системы 1.6.1. Предоставление в аренду средств и систем связи 2.1.1. Общее текущее управление организацией 2.2.1. Разработка и реализация стратегии управления защитой окружающей среды 2.3.1. Управление внешними связями 2.3.2. Управление связями с общественностью 2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта

1	2	3
		2.4.2. Экономический анализ 2.4.3. Внутренний аудит и контроль 3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания 3.2.1. Управление сервисным обслуживанием
2.1.1. Общее текущее управление организацией 2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании	Количество рабочего времени административного персонала	1.1.1. Управление маркетингом 1.2.1. Координация процесса разработки услуги 1.3.1. Управление процессом предоставления услуг 1.4.1. Управление закупками 1.5.1. Управление ресурсами информационной системы 1.6.1. Предоставление в аренду средств и систем связи 2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта 2.4.2. Экономический анализ 2.4.3. Внутренний аудит и контроль 3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания 3.2.1. Управление сервисным обслуживанием
2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта 2.4.2. Экономический анализ 2.4.3. Внутренний аудит и контроль	Количество рабочего времени персонала бухгалтерии и финансового отдела	1.1.1. Управление маркетингом 1.2.1. Координация процесса разработки услуги 1.3.1. Управление процессом предоставления услуг 1.4.1. Управление закупками 1.5.1. Управление ресурсами информационной системы 1.6.1. Предоставление в аренду средств и систем связи 2.3.1. Управление внешними связями 3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания 3.2.1. Управление сервисным обслуживанием

Распределение косвенных расходов следует осуществлять именно в той последовательности, в которой виды деятельности перечислены в табл. 2.3. В этом случае система не будет усложнена многоуровневым повторяющимся распределением расходов по видам деятельности.

При оценке драйвера деятельности учетные работники должны четко придерживаться установленного алгоритма их определения. Так, по мнению автора, механизм формирования информационной базы для оценки драйвера деятельности заключается в определенных действиях в зависимости от вида драйвера.

1. Драйвер «Время работы оборудования».

Вид деятельности «Информационное обеспечение управлением деятельности компании» заключается в обеспечении бесперебойной работы автоматизированной информационной системы управления телекоммуникационной компанией, а также современными лицензионными программными продуктами. Особенности организаций данной отрасли определены тотальной автоматизацией всех процессов: от непрерывного оказания услуг, регистрации информации о подключениях и длительности услуги в биллинговой системе до ведения бухгалтерского учета и формирования кадровых документов. Для обеспечения сохранности данных на жестких дисках компьютеров от потери вследствие аварийных ситуаций или краж информационная система управления аккумулируется наиболее надежным серверным оборудованием. Расходы, которые приходится на данный вид деятельности, связаны со всей системой управления компании и должны быть распределены на соответствующие виды деятельности, как предусмотрено в табл.2.3. В соответствии с принципом причинно-следственной связи нами для данного вида деятельности был определен драйвер – время работы оборудования.

При этом технологический процесс деятельности телекоммуникационной компании предопределяет алгоритм определения данного драйвера, так как увязка всех автоматизированных систем управления в сеть ориентирована на фиксацию времени работы оборудования. Так, в системе собирается информация о рабочем времени каждого подключенного к серверу и общей информационной системе компьютера. Так как, каждый сотрудник компании осуществляет вход в информационную систему под индивидуальным паролем, система фиксирует не только время работы оборудования, но и непосредственно время исполнения сотрудником должностных обязанностей.

Информация о времени работы оборудования предоставляется учетным работникам сотрудниками департамента информационных технологий, который является владельцем бизнес-процесса по виду деятельности «2.6.1. Информационное обеспечение управлением деятельности компании» в виде рабочего документа с разбивкой по видам деятельности, поглощающих расходы. Единицей измерения драйвера следует считать минуту, так как, во-первых,

это позволит соблюдать единообразие единиц измерения (по основным бизнес-процессам время работы оборудования также измеряется в минутах, как и оказанные услуги), а во-вторых обеспечить максимальную точность расчетов.

2. Драйвер «Количество обработанных личных дел сотрудников».

Информация по расчету драйвера этого вида деятельности фиксируется в автоматизированной системе управления кадрами компании и за период формируется в виде отчета автоматически сотрудниками отдела кадров. Отчет также формируется в разрезе структурных подразделений и видов деятельности, поглощающих расходы.

Сотрудник отдела кадров определяет размер драйвера за отчетный период (месяц), используя журнал регистрации операций внесения изменений в личные дела сотрудников. Журнал формируется автоматически. За одно обработанное личное дело принимается одна запись внесения изменений (прием на работу, увольнение, смена фамилии, отпуск, поощрение и др.).

3. Драйвер «Численность работников, прошедших обучение».

Источником информации также, как и в предыдущем пункте являются сотрудники отдела кадров, которые в виде рабочего документа представляют сведения работникам бухгалтерии и финансового отдела. Информация представляется по структурным подразделениям, программам и стоимости обучения, количеству обучающихся сотрудников. Последний показатель и определяет величину драйвера.

4. Драйверы «Количество рабочего времени персонала бухгалтерии и финансового отдела», «Количество рабочего времени административного персонала».

Как уже упоминалось ранее, для рационального расчета драйвера следует провести сложную подготовительную работу по оценке трудоемкости работы сотрудников этих центров ответственности. Для этого сотрудники должны заполнить анкеты, опросники по их должностному функционалу. Ответы должны быть максимально подробными. Кроме того, рекомендуется сделать фотографию рабочего дня. При этом руководитель центра ответственности обязательно должен

провести сверку указанных сотрудником в анкете функциональных обязанностей с утвержденными должностными инструкциями. По нашему мнению, уже эта подготовительная работа должна дать экономический эффект по оптимизации структуры подразделений компании, так как позволяет выявить сотрудников, которые не выполняют все свои должностные обязанности при наличии не отработанного планового рабочего времени. В то время как другие сотрудники работают «за двоих».

Единица измерения драйвера – человеко-часы. На основании подготовительной работы руководитель структурного подразделения составляет сводную таблицу, в которой фиксирует распределение рабочего времени каждого сотрудника по видам деятельности в человеко-часах. В результате оценки трудоемкости работы сотрудников администрации и бухгалтерии по видам деятельности будет сформирована информация о драйвере.

Предложенный механизм позволяет нам в очередной раз отметить преимущество предложенной методики управленческого учета расходов по отношению к используемой в настоящее время в телекоммуникационных компаниях, при которой управленческие (накладные) расходы распределяются пропорционально заработной плате административно-управленческого персонала. Заработная плата сотрудников администрации зачастую определяется на основании отработанного времени без учета полноты выполнения должностных функциональных обязанностей. Этот порядок не позволяет выявить резервы оптимизации расходов на труд.

По виду деятельности «Планирование и проведение обучения сотрудников» на первом этапе собираются расходы, связанные с обучением сотрудников, которое осуществлялось своими или приглашенными специалистами в компании или вне ее. При этом обучение осуществляется не индивидуально, а группами работников из разных структурных подразделений. Если же сотрудник обучается индивидуально, или группа сотрудников из одного подразделения, то расходы на такое обучение должны учитываться как прямые расходы вида деятельности.

Расходы по виду деятельности «Ведение бухгалтерского учёта» рекомендуем распределять пропорционально количеству затраченного рабочего времени

учётными работниками. Информацию для определения ставки распределения косвенных расходов на основе драйвера можно получить на основе проведения анкетирования и опроса работников бухгалтерии. Для этого каждому работнику можно предложить составить перечень основных, регулярно повторяющихся выполняемых им функций.

На третьем этапе осуществляется распределение косвенных расходов внутри каждого бизнес-процесса. Так, расходы по виду деятельности «Управление процессом предоставления услуг» распределяются соответственно на виды деятельности «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа» и «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования подвижной и спутниковой связи». При этом распределение должно осуществляться пропорционально драйверу – прямые расходы вида деятельности. Аналогично распределяются расходы следующих видов деятельности:

1) 1.1.1. Управление маркетингом на виды деятельности «Сегментация рынка услуг», «Маркетинговый анализ», «Рекламирование и продвижение услуг»;

2) 1.2.1. Координация процесса разработки услуги на виды деятельности «Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания» и «Создание и испытание прототипов»;

3) 1.4.1. Управление закупками на виды деятельности «Получение материалов и организация складского хозяйства» и «Контроль обеспеченности материальными запасами»;

4) 1.5.1. Управление ресурсами информационной системы на виды деятельности «Разработка и сопровождение прикладных программ», «Разработка и управление системами защиты информации» и «Предоставление информационных отчётов»;

5) 3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания на виды деятельности «Продажа услуг» и «Проведение расчетов и выставление счетов абонентам за услуги»;

б) 3.2.1. Управление сервисным обслуживанием на виды деятельности «Обработка запросов и предоставление сервисной поддержки пользователей» и «Оценка качества сервисного обслуживания».

В результате последовательного выполнения трех этапов будет определена себестоимость каждого вида деятельности (прил. 7-9).

На четвертом этапе определяем себестоимость телекоммуникационной услуги. При этом распределение расходов видов деятельности, связанных с оказанием услуг, осуществляется пропорционально установленным драйверам (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Драйверы видов деятельности для формирования себестоимости услуги

Вид деятельности	Драйвер вида деятельности
1.3.2. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа	Протяженность сети абонентского доступа Количество абонентов широкополосного доступа
1.3.3. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования подвижной и спутниковой связи	Трафик (минут) Маршрутизация по условной цифровой сети
1.1.4. Рекламирование и продвижение услуг	Количество подключенных абонентов
1.2.2. Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания	Количество новых услуг, «пакетов» услуг
1.2.3. Создание и испытание прототипов	
1.5.2. Разработка и сопровождение прикладных программ	Рабочее время на разработку и внедрение программ
3.1.2. Продажа услуг	Количество заключённых договоров на оказание услуг
3.1.3. Проведение расчетов и выставление счетов абонентам за услуги	Количество выставленных счетов
3.2.2. Обработка запросов и предоставление сервисной поддержки пользователей	Количество заявок на сервисное обслуживание

Рассмотрим порядок оценки драйверов вида деятельности, применяемых на четвертом этапе, для калькулирования полной себестоимости телекоммуникационной услуги.

1. Драйвер «Протяженность сети абонентского доступа».

В соответствии с методическими указаниями по ведению отдельного учета доходов и расходов соответствующая база распределения установлена для рас-

пределения расходов, собранных на счета учета расходов на эксплуатацию оборудования на счета калькуляции услуг. Следовательно, считаем установленный драйвер соответствующим технологическим особенностям и применимым к виду деятельности «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа».

При этом в зависимости от типа сети абонентского доступа («Городская сеть абонентского доступа», «Сельская сеть абонентского доступа», «ЛКС (инфраструктура) на сети абонентского доступа») работниками эксплуатационно-технического департамента в бухгалтерию представляется информация по протяженности линий передачи (канало-километры).

Кроме этого для услуг компании, связанных с предоставлением клиенту широкополосного доступа, относящегося к фиксированной связи, когда оплата услуг осуществляется фиксированной суммой за определенный отчетный период распределение расходов по эксплуатации оборудования на себестоимость услуг, рекомендуем осуществлять пропорционально драйверу «Количество абонентов широкополосного доступа». Информация о величине драйвера формируется автоматически с помощью биллинговой системы.

2. Драйвер «Трафик (минут)»

Вид деятельности «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования подвижной и спутниковой связи» является основным производственным процессом по оказанию повременных телекоммуникационных услуг. В соответствии с определением фактора расходов для списания расходов вида деятельности на себестоимость услуг установлен драйвер «Трафик».

Показатель обозначает количество минут трафика за период. Показатели базы заполняются по данным о тарифицируемом (платном) трафике. Трафик по предоставлению местного телефонного соединения рассчитывается как сумма трафика абонентов на тарифных планах, имеющих техническую возможность повременного учета соединений и трафика абонентов, которые не имеют технической возможности повременного учета соединений.

При оказании повременной подвижной связи (мобильной, доступ к сети Интернет) соответственно рассчитывается Трафик по сети Интернет и сети передачи данных в минутах.

В тоже время, несмотря на автоматизацию всех процессов оказания телекоммуникационной услуги, из-за отдаленности оборудования сети от точек доступа (сельская местность, сложные территориальные условия) встречаются трудности в расчете указанных выше драйверов расходов.

В случаях, при которых расчет маршрута прохождения трафика по существующей сети связи чрезмерно сложен с технической точки зрения и является нецелесообразным с экономической точки зрения, для распределения затрат, связанных с оказанием услуг пропуска трафика используется условная цифровая модель сети. Достаточную точность при построении маршрутизации позволяет достичь расчет маршрута прохождения трафика по условной цифровой сети, заменяющую существующую сеть связи исключительно для целей расчета себестоимости.

Расходы, связанные с оборудованием сети связи, распределяются на услуги, связанные с использованием оборудования коммутации (услуги пропуска трафика) пропорционально интенсивности и продолжительности использования каждого элемента условной цифровой сети конкретной услугой.

С помощью разработанной схемы условной модели сети специалисты технической эксплуатации оборудования и сетей связи определяют количество занятых элементов условной цифровой сети отдельными услугами связи, в том числе различными возможными маршрутами вызова, которые могут использоваться при предоставлении одной услуги связи. Определяется вероятность того или иного маршрута для каждой из услуг, и на основе вероятности маршрутов определяется среднее количество занятых отдельных элементов конкретной услугой. Определяется продолжительность занятия элементов сети услугами на основе данных о количестве минут трафика, и далее доля минута-занятий каждой из услуг всех видов оборудования, составляющих элементы условной цифровой сети.

Драйвер определяется в начале каждого года в соответствии с построенной условной моделью сети и корректируется в отчетном периоде в соответствии с изменениями данных о пропущенном трафике по услугам, а также данными о вероятности прохождения трафика по маршрутам. Механизм расчета драйвера определен в отраслевых методических рекомендациях [126].

3. Драйвер «Количество подключенных абонентов»

Расходы по виду деятельности «Рекламирование и продвижение услуг» распределяются на себестоимость услуг пропорционально количеству подключенных абонентов. При этом драйвер рассчитывается сотрудниками отдела продаж в соответствии с заключенными договорами и биллинговой системой. Показатель обозначает количество абонентов местной телефонной связи, фактически подключенных за период к сети компании, при этом к подключенным абонентам относятся также и действующие клиенты компании, выбравшие дополнительные услуги.

4. Драйвер «Количество новых услуг, «пакетов» услуг»

Привлечение новых клиентов в настоящее время осуществляется только за счет предложений новых услуг, в тоже время в современных условиях компании также предлагают клиентам «пакеты» услуг, путем присоединения к основной услуге комплекса услуг бесплатно или со скидкой. Департамент информационных технологий осуществляет разработку новых видов услуг за счет новаторских идей в совершенствовании технологий. При этом в расчет драйвера включаются только те услуги, которые прошли тестирование после разработки прототипа.

Разработка новых видов услуг занимает длительный период времени (более полугода). Поэтому распределять расходы на услуги следует только после получения результата. В период разработки расходы данного вида деятельности включаются в вид деятельности «2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании».

5. Драйвер «Рабочее время на разработку и внедрение программ»

Совершенствование деятельности телекоммуникационной компанией невозможно без улучшения программного обеспечения. Поэтому в должностные

обязанности сотрудников информационных технологий входит улучшение и обновление программного обеспечения, с помощью которого осуществляется процесс не только оказания услуг, но и фиксации объема услуг. Расходы на этот процесс включаются в вид деятельности «Разработка и сопровождение прикладных программ», которые впоследствии распределяются на телекоммуникационные услуги пропорционально рабочему времени сотрудников на разработку и внедрение программ.

В качестве примера программы следует упомянуть разработку сотрудников по программному обеспечению ограничения трафика. Данная программа действует для безлимитных подключений. Так как в безлимитных подключениях не ограничен трафик и количество подключений, то отсутствие ограничения трафика может привести к снижению скорости и качества оказания услуг для всех абонентов. Обычно клиенты наблюдают в вечернее время сбои в соединении, снижение скорости получения информации. Разработанная программа позволяет незаметно для клиента безлимитного доступа снизить скорость получения информации через оборудование сети после достижению определенного объема полученной информации, в то время как снижения качества оказания услуг и для других клиентов не происходит.

6. Драйвер «Количество заключённых договоров на оказание услуг»

Величина драйвера определяется сотрудниками отдела продаж на основании заключенных договоров. При этом в расчет включаются клиенты, выбравшие дополнительные услуги к уже потребляемым ими ранее. Однако в расчет не включаются процедуры выбора дополнительных услуг, осуществленные в режиме онлайн через официальный счет компании. Таким образом, драйвер определяется только на основании заключенных договоров и дополнительных услуг клиентов, совершенных в отделениях обслуживания клиентов.

7. Драйвер «Количество выставленных счетов»

Количество выставленных счетов определяется работниками службы, ответственность которой за составление данной базы закреплена регламентом на основании биллинговой системы. Показатель обозначает количество фактически

выставленных счетов на оплату оказанных услуг за период как физическим, так и юридическим лицам. Для целей расчета ставки драйвера под выставленным счетом следует понимать напечатанный счет.

Для целей заполнения показателей драйвера за один счет принимается количество одноименных записей в напечатанном счете по одному лицевому счету. Количество счетов выставленных одному физическому или юридическому лицу определяется количеством одноименных записей в счете (или количество поименованных услуг, оказанных этому лицу).

8. Драйвер «Количество заявок на сервисное обслуживание»

Показатель обозначает количество принятых к исполнению за период заявок от абонентов на выполнение работ, а также на отключение абонента от сети по его собственной инициативе, изменение учетных записей абонента и прочее. За расчет величины драйвера ответственность несет департамент сервисного обслуживания.

В результате реализации предлагаемого механизма применения системы ABC в телекоммуникационных компаниях принятие управленческих решений по управлению расходами будет возможно в разрезе видов деятельности, бизнес-процессов, а также телекоммуникационных услуг. Разработанная методика с помощью средств автоматизации позволяет оперативно обеспечить управленческий аппарат детализированной информацией о расходах, которую можно представить следующим образом (табл. 2.5).

Представленная информация по данному виду деятельности сформирована автоматически по дебетовому обороту счета управленческого учета 35.132 «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа». Преимущество и особенность представления информации заключается в том, что косвенные расходы, приходящиеся на вид деятельности, максимально детализировано. При этом можно ее также рассмотреть и по статьям расходов при построении соответствующего запроса в системе автоматизации бухгалтерского учета.

Таблица 2.5

Расходы вида деятельности «1.3.2. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа» в соответствии с предлагаемой методикой

Показатель	Сумма, руб.	Удельный вес, %
1	2	3
Прямые расходы вида деятельности, всего		
В том числе:	1 868 798	58,29
Кабель	0	0
Запасные части для оборудования и сооружений связи	298 712	9,32
Спецодежда и прочие средства индивидуальной защиты	74 300	2,32
Услуги сторонних организаций по снабжению электричеством	224 015	6,99
Амортизационные отчисления по основным средствам	319 793	9,97
Расчеты с ФГУП "Радиочастотный центр" за использование радиочастотного ресурса	212 094	6,62
Заработная плата	322 601	10,06
Отчисления во внебюджетные фонды	103 232	3,22
Аренда оборудования и сооружений связи	56000	1,75
Услуги операторов связи	63 085	1,97
Услуги сторонних организаций по техобслуживанию, ремонту и содержанию оборудования, сооружений связи	77 877	2,43
Амортизационные отчисления по НМА	117 089	3,64
Косвенные расходы, приходящиеся на вид деятельности, всего		
(1.3.1. Управление процессом предоставления услуг)		
В том числе перенесенные на вид деятельности 1.3.1 с видов деятельности:	1 337 090	41,71
2.5.1. Организация кадрового документооборота	88 023	2,75
2.5.2. Планирование и проведение обучения сотрудников	420 000	13,10
2.1.1. Общее текущее управление организацией	259 681	8,10
2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании	360 553	11,25
2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта	93 794	2,93
2.4.2. Экономический анализ	45 388	1,42
2.4.3. Внутренний аудит и контроль	40 269	1,25
Итого себестоимость вида деятельности	3 205 888	100,00

Сравнивая степень детализации информации с методикой ведения раздельного учета, следует отметить, что в соответствии с отраслевой методикой косвенные расходы (расходы по совместным производственным процессам) списываются на себестоимость услуги и на производственные процессы не переносятся. Соответственно следует сделать вывод о том, что разработанная в диссертационном

исследовании методика расширяет возможности управления за счет предоставления максимально детализированной информации. Особенно это актуально для телекоммуникационных компаний, в деятельности которых удельный вес косвенных расходов превышает доля прямых расходов вида деятельности. Следовательно, выявить причины их возникновения, определить обоснованность динамики изменения, структуру косвенных расходов является для управленческого персонала первоочередными задачами.

Проводимые в настоящее время исследования учёных-экономистов показывают, что система ABC выходит за рамки учётной концепции, и уже представляет собой конвергенцию процессно-ориентированных учёта, бюджетирования и анализа затрат.

ABC-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для формирования рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности организации. На стратегическом уровне – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продукции и услуг, выхода на новые рынки. ABC-информация даёт возможность принять решение, как перераспределить ресурсы с максимальной выгодой, позволяет выявить те факторы (качество, обслуживание, снижение стоимости, уменьшение трудоёмкости), которые имеют наибольшее значение.

Себестоимость вида деятельности, бизнес-процесса, а также телекоммуникационной услуги, определенные по изложенной методике, позволят руководству обоснованно принимать управленческие решения по наиболее важным и типичным ситуациям, возникающим в компании.

На основе определенной в результате методики себестоимости телекоммуникационной компании принимаются решения по ценообразованию, за исключением услуг, цены на которые определяются в соответствии с тарифами, установленными государственными контролирующими органами. Расчет обоснованной

себестоимости услуги связи позволит руководству принимать эффективные управленческие решения по следующим направлениям.

1. Определение максимальной предоставляемой скидки клиентам при проведении рекламных кампаний.

2. Формирование стоимости «пакета» услуг: на основании какого вида услуг будет определена цена «пакета», а какие услуги и в каком объеме будут предложены клиенту бесплатно (со скидкой).

Стоимость вида деятельности рассматривается как основной фактор при принятии управленческих решений по передаче выполнения некоторых функций внешним организациям (аутсорсинг), а также определения стоимости оказания клиентам сопутствующих услуг, безвозмездное оказание которых не предусмотрено договором.

Оказание телекоммуникационных услуг обязательно сопровождается сервисным обслуживанием оборудования клиентов, предоставлением справочной информации и другими работами. В соответствии с договором предусмотрены услуги, которые предоставляются клиенту в счет оказываемых телекоммуникационных услуг, то есть без дополнительной оплаты. Однако, зачастую возникают ситуации, когда клиент обращается в компанию для получения услуги, сопутствующей деятельности компании, наиболее распространенными из которых можно назвать выезд специалиста по адресу подключения, предоставление статического IP-адреса, перенос подключения по новому адресу и другие. Так, следует использовать стоимость вида деятельности «Сервисное обслуживание» для определения цены оказываемой услуги и обеспечения ее рентабельности.

При принятии решения о приобретении каких-либо работ или услуг у внешних компаний (поставщиков) анализируется релевантная информация о стоимости аутсорсинга по данным функциям и расходах на соответствующий вид деятельности.

При стратегическом планировании, оценке стоимости компании следует применять информацию о расходах, приходящихся на бизнес-процесс. Полученные сведения о стоимости бизнес-процесса позволят оценить эффективность ис-

пользования ресурсов компании, выявить резервы оптимизации расходов, что может использоваться руководством при корректировке стратегии компании.

Таким образом, методика управленческого учета расходов телекоммуникационной компании, по нашему мнению, основанная на функциональном распределении расходов по видам деятельности, бизнес-процессам, услугам связи является наиболее прогрессивной, соответствующей особенностям их деятельности, а также обеспечивающей комплексное решение поставленных задач и достижение цели.

Применение данной системы позволит телекоммуникационной компании реализовать и приумножить свои конкурентные преимущества на базе достоверной себестоимости услуг, определения эффективности исполнения бизнес-процесса и принятия решений по управлению центрами ответственности.

2.3. Развитие методических аспектов управленческого учета расходов по бизнес-процессам

В современных условиях конкурентоспособность, рентабельность деятельности телекоммуникационной компании прямо пропорционально определяется эффективностью системы управления и ее учетной составляющей. Условие эффективности будет соблюдаться при внедрении комплексной, актуальной, соответствующей отраслевой специфике системы управленческого учета расходов. Учетные процедуры по сбору, обработке информации о расходах компании в разрезе бизнес-процессов должны регламентироваться внутренними документами и соответствовать разработанной методике формирования себестоимости услуги связи, а также коррелироваться с подсистемами бюджетирования, контроля и анализа.

В рамках методического обеспечения управленческого учета расходов телекоммуникационной компании следует исследовать и регламентировать:

- источники информации о расходах;
- документальное оформление учетных процедур;

– счета учета расходов в рабочем плане счетов телекоммуникационной компании.

Выбор варианта взаимодействия финансового и управленческого учета является определяющим для разработки элементов методики. В качестве альтернативы автономному ведению управленческого учета предлагается интегрированная система.

По мнению автора для телекоммуникационных компаний рекомендуется ведение управленческого учета расходов по автономному варианту. Аргументы в пользу данного решения:

1. Данный вариант позволит реализовать все функции управленческого учета и обеспечить все уровни управления требуемой оперативной, понятной информацией о расходах, так как ведение управленческого учета не будет затруднено из-за ограниченных нормативно-правовыми документами возможностей финансового учета.

2. Будет обеспечена гарантия соблюдения требования сохранности коммерческой тайны о формировании себестоимости услуги связи, себестоимости вида деятельности в структуре бизнес-процесса, а также алгоритма тарификации услуг.

3. Информация, обрабатываемая в управленческом учете, будет более оперативной по сравнению с финансовым учетом. В финансовом учете некоторые виды расходов по факту отражаются только после получения документального подтверждения от поставщиков (например, по коммунальным услугам), что значительно затягивает процедуру закрытия отчетного месяца и формирования себестоимости. В управленческом учете при автономном варианте его ведения данная проблема может быть решена получением оперативной информации от поставщика или отражением в учете прогнозной информации, с последующей ее корректировкой в течение следующего месяца, что нецелесообразно делать в финансовом учете.

4. Так как финансовый учет расходов операторов связи ведется в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями, то проведение реорганиза-

ции финансового учета для интеграции с управленческим учетом будет нецелесообразно, а иногда и невозможно.

Однако, данная авторская позиция не преследует цели ведения «двойной бухгалтерии», что повлечет за собой увеличение трудоемкости учета и его удорожание настолько, что эффект от ведения управленческого учета может быть несравнимо мал с затратами на его организацию. Организация управленческого учета по автономному варианту должна быть разумной, что означает возможность использования информации, формируемой в финансовом учете, в части оценки используемых ресурсов на основании первичных документов с должной степенью осмотрительности.

Источники информации управленческого учета упрощенно можно обобщить в три группы.

1. Учетная информация. Источниками информации являются данные финансового, оперативного, статистического учета.

2. Внутренняя неучетная информация, к которой можно отнести протоколы, материалы производственных совещаний, результаты и выводы специалистов внутреннего аудита и т.д.

3. Внешняя неучетная информация, к которой относятся переписка с вышестоящими организациями и контролирующими органами, материалы маркетингового анализа и оценки конкурентной среды и др.

В результате сформированная модель управленческого учета в рамках автономного варианта представлена на рис. 2.2.

В представленной модели определено основное отличие в обеспечении информацией финансового и управленческого учета, а также показано, что в последующем при проведении контроля и анализа внимание обращается в первую очередь на данные управленческого учета и отчетности. Однако в зависимости от вида, цели контрольных действий и проводимого анализа данные финансовой отчетности также следует учесть при принятии решения.

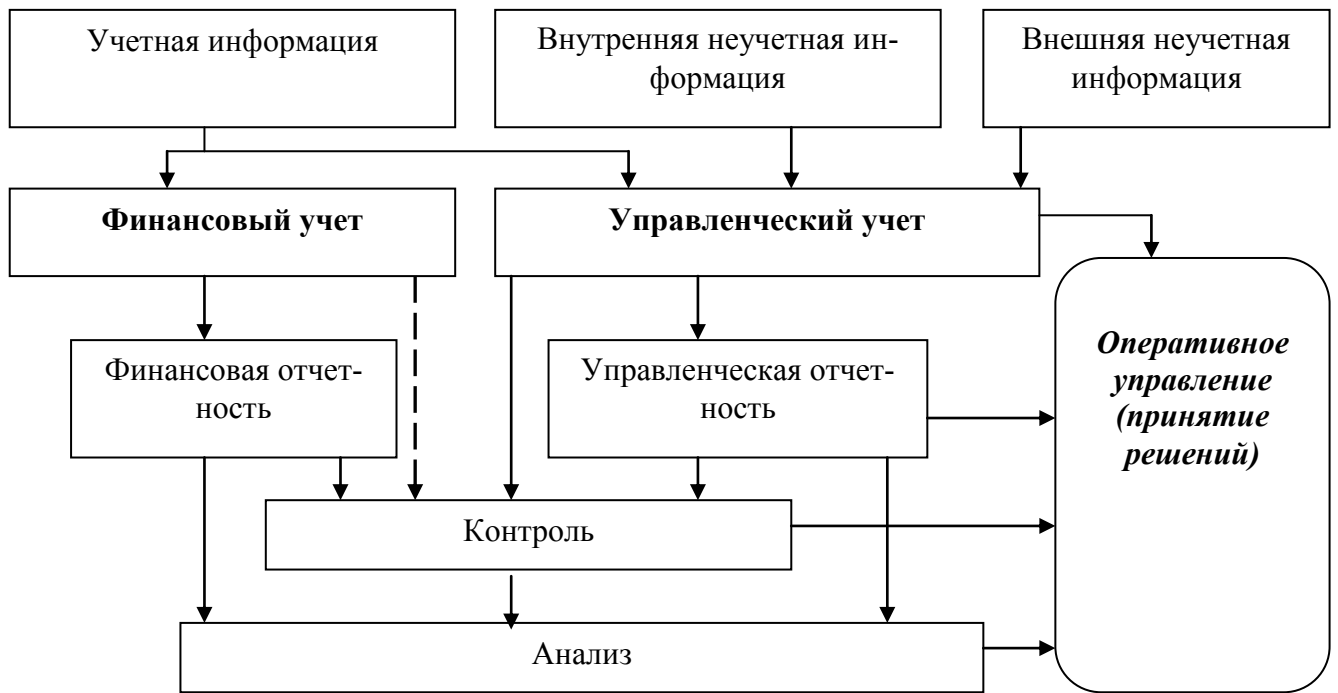


Рис. 2.2. Модель управленческого учета расходов в рамках автономного варианта

Определяющими факторами при ведении управленческого учета является спектр применяемых счетов и порядок организации аналитического учета. Для организации автономной системы управленческого учета расходов телекоммуникационной компании выделим счета и назовем их в соответствии с бизнес-процессами, описанными ранее в работе, так как они являются основой методики формирования себестоимости услуги связи.

Счета управленческого учета расходов: 35 «Основные бизнес-процессы», 36 «Управленческие бизнес-процессы», 37 «Вспомогательные бизнес-процессы».

Для организации аналитического учета и формирования информации о расходах по объектам калькулирования к каждому из рекомендуемых счетов открываются счета аналитического учета (субконто): 1 уровень – бизнес-процессы, 2 уровень – виды деятельности в рамках бизнес-процесса, 3 уровень – центры ответственности расходов, 4 уровень – статья расходов (рис. 2.3).

Для реализации первого этапа модели формирования себестоимости при применении системы АВС (рис. 2.1) определены расходы, которые относятся к прямым в соответствии с принципом причинно-следственной связи к конкретно-

му виду деятельности и номера счетов, на которых будет собираться информация о соответствующих расходах (приложение 6).



Рис.2.3. Методика управленческого учета расходов с применением бухгалтерских счетов

В результате нумерация счетов управленческого учета будет соответствовать описанной иерархии (табл. 2.6).

Таблица 2.6

Примеры предлагаемой нумерации счетов для цели управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях

Бизнес-процесс	Вид деятельности	Центр ответственности	Статья расходов
Счет 35.132.ДЭТ.301001			
1.3. Предоставление услуг	1.3.2. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа	Департамент эксплуатационно-технический	301001 Оплата за отработанное время по тарифным ставкам/ окладам, сдельным расценкам
Счет 35.132.ДЭТ.101002			
1.3. Предоставление услуг	1.3.2. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа	Департамент эксплуатационно-технический	101002 Волоконнооптический кабель
Счет 36.252.ОК.306010			
2.5. Управление персоналом	2.5.2. Планирование и проведение обучения сотрудников	Отдел кадров	306010 Прочие расходы на подготовку кадров

Присвоение идентификационных номеров по каждому бизнес-процессу, виду деятельности и статье расходов, в соответствии с разработанной в диссертационном исследовании методикой, позволит упростить и упорядочить процесс сбора информации о расходах по бизнес-процессам и по подразделениям.

Представленная в работе классификация расходов по бизнес-процессам составлена для определения совокупности прямых расходов вида деятельности и определения номера счета по примерам, представленным в табл. 2.6. Следует отметить, что автором проведена классификация наиболее характерных для данной отрасли расходов, частные единичные случаи не рассматривались. В то же время при ведении управленческого учета классификация таких единичных расходов затруднений вызвать не должна, так как рекомендуемые виды деятельности максимально точно отражают все процессы и ситуации, которые могут возникнуть в телекоммуникационной компании.

На первом этапе модели управленческого учета расходов формирование информации должно основываться на учетных и неучетных источниках информации. При этом простейший способ оценки расходов заключается в расчете стоимости израсходованных ресурсов как произведения количества их потребления на стоимость единицы ресурса (упрощенно). Расчет стоимости единицы ресурса в телекоммуникационной компании осуществляет финансовый департамент, который ведет управленческий учет и координирует деятельность других центров ответственности по предоставлению количественной информации. В соответствии с приведенным алгоритмом в работе (приложение 6) определены центры ответственности, которые будут по регламенту передавать необходимую информацию по статье расходов в финансовый департамент. При принятии управленческих решений менеджеру будет несложно на основании информационной базы управленческого учета определить ответственного за превышение или занижение результативного показателя.

В табл. 2.7 представлены рекомендуемые корреспонденции счетов по управленческому учету расходов телекоммуникационной компании, сгруппированные по этапам формирования себестоимости.

Корреспонденции счетов управленческого учета расходов телекоммуникационной компании

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Учет прямых расходов вида деятельности (1 этап)		
1. Учет прямых расходов по видам деятельности основных бизнес-процессов	35	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
2. Учет прямых расходов по видам деятельности управленческих бизнес-процессов	36	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
3. Учет прямых расходов по видам деятельности вспомогательных бизнес-процессов	37	02, 05, 10, 16, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 97
Распределение и списание косвенных расходов управленческих бизнес-процессов (2 этап)		
Списание расходов вида деятельности:		
2.6.1. Информационное обеспечение управления деятельностью компании	36.211, 36.241, 36.242, 36.243, 36.251, 36.252	36.261
2.5.1. Организация кадрового документооборота	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.211, 36.221, 36.231, 36.232, 36.241, 36.242, 36.243, 37.311, 37.321	36.251
2.5.2. Планирование и проведение обучения сотрудников	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.211, 36.221, 36.231, 36.232, 36.241, 36.242, 36.243, 37.311, 37.321	36.252
2.1.1. Общее текущее управление организацией	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.241, 36.242, 36.243, 37.311, 37.321	36.211
2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.241, 36.242, 36.243, 37.311, 37.321	36.212
2.4.1. Ведение бухгалтерского учёта	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.231, 37.311, 37.321	36.241
2.4.2. Экономический анализ	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.231, 37.311, 37.321	36.242
2.4.3. Внутренний аудит и контроль	35.111, 35.121, 35.131, 35.141, 35.151, 35.161, 36.231, 37.311, 37.321	36.243

1	2	3
Распределение и списание косвенных расходов внутри основных и вспомогательных бизнес-процессов (3 этап)		
Списание расходов вида деятельности:		
1.1.1. Управление маркетингом	35.112, 35.113, 35.114	35.111
1.2.1. Координация процесса разработки услуги	35.122, 35.123	35.121
1.3.1. Управление процессом предоставления услуг	35.132, 35.133	35.131
1.4.1. Управление закупками	35.142, 35.143	35.141
1.5.1. Управление ресурсами информационной системы	35.152, 35.153, 35.154	35.151
3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания	37.312, 37.313	37.311
3.2.1. Управление сервисным обслуживанием	37.322, 37.323	37.321
Закрытие счетов учета затрат на счета финансовых результатов (4 этап)		
Списание расходов по бизнес-процессам в конце месяца	90.02 (вид услуги)	35.112, 35.113, 35.114, 35.122, 35.123, 35.132, 35.133, 35.142, 35.143, 35.152, 35.153, 35.154, 35.161, 36.221, 36.222, 36.231, 36.232, 37.312, 37.313, 37.322, 37.323

На первом этапе записи в управленческом учете на счетах учета расходов составляются также как и в финансовом учете: по дебету соответствующий счет учета расходов и по кредиту счет учета потребляемых ресурсов или обязательств.

Так, рассмотрим рекомендуемые записи по виду деятельности «1.1.2 Сегментация рынка услуг»:

– отражена заработная плата сотрудникам, осуществляющим соответствующий вид деятельности – Дебет 35.112.301000 Кредит 70;

– отражены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы сотрудников, осуществляющих соответствующий вид деятельности – Дебет 35.112.304000 Кредит 69;

– отражены расходы на консультации сторонней организации по осуществлению вида деятельности – Дебет 35.112.212000 Кредит 60, 76.

В соответствии со спецификой деятельности телекоммуникационной компании определим спектр источников информации учетного характера для осуществления процесса формирования расходов.

Для отражения информации о материальных расходах в управленческом учете следует использовать первичные документы. При выполнении работ, требующих подтверждения абонентом (заказчиком), работником, осуществляющим ремонт, составляется акт-квитанция на выполнение гарантийных и платных работ по ремонту абонентских установок. В случае использования материалов при выполнении работ по ремонту и обслуживанию линейно-кабельных сооружений заполняется наряд-задание, в котором обязательно указываются все необходимые данные для идентификации вида деятельности. При текущем расходовании материалов сотрудниками склада составляются требование-накладная и акт на списание материалов.

Выдача инструментов, производственного и хозяйственного инвентаря, спецодежды, для которых предусмотрен длительный срок использования, фиксируется в карточке учета соответствующих ценностей и для организации внутреннего контроля в карточке учета выданных материальных ценностей по сотруднику. Отражение стоимости ГСМ осуществляется в управленческом учете на основании акта на списание с прикрепленными к нему путевыми листами.

Расчет отклонений в стоимости материальных ценностей, подлежащих списанию на счета затрат в зависимости от направления произведенных расходов составляется в одном экземпляре и подписывается бухгалтером, ответственным за данный расчет.

Отражение расходов по оплате труда осуществляется на основании документов, представляемых в финансовый департамент начальником подразделения об отработанном времени для работников-повременщиков и объеме выполненных работ для рабочих-сдельщиков. При этом для оперативности представления информации оценивать расходы по сдельной оплате труда следует два раза в месяц, а по повременной – ежемесячно.

Учет расходов по страховым взносам во внебюджетные фонды от заработной платы работников и амортизационных отчислений осуществляется на основании разработочных таблиц, формируемых в автоматизированной учетной системе.

При таксировке первичных документов специалистом по управленческому учету обязательно указывается вид деятельности, на осуществление которого направлены данные расходы.

На втором этапе осуществляется распределение косвенных расходов вспомогательных бизнес-процессов в соответствии с разработанной методикой и отражается в управленческом учете записями, приведенными в табл. 2.7.

Третий этап является заключительным для формирования себестоимости видов деятельности и по итогам данного этапа расходы (прямые и косвенные по отношению к виду деятельности) сгруппированы на счетах 35 «Основные бизнес-процессы» и 37 «Вспомогательные бизнес-процессы».

На четвертом этапе после формирования себестоимости услуги связи все расходы со счетов 35 «Основные бизнес-процессы», 36 «Управленческие бизнес-процессы» (нераспределенные) и 37 «Вспомогательные бизнес-процессы» списываются в дебет счета 90.02 «Себестоимость продаж» по видам услуг пропорционально доходам от оказания услуг, определенным по биллинговой системе.

Применение счетов в системе управленческого учета позволит автоматизировать процесс обработки информации и добиться установленных предлагаемой методикой целей и задач. Ведение учета расходов по системе ABC в разрезе бизнес-процессов, видов деятельности, статей расходов на специально выделенных счетах в автономном от финансового учета варианте, а также обеспечение совместимости учетных процедур с другими подсистемами управленческого учета несомненно увеличит трудоемкость работы бухгалтера. Однако в настоящее время данная проблема может быть решена достаточно просто – с использованием средств автоматизации. Телекоммуникационные компании используют программное обеспечение, которое используется в настоящее время для получения оперативной информации о доходах организации, количественных и качествен-

ных показателях оказания услуг, ведения бухгалтерского финансового учета и формирования бухгалтерской и налоговой отчетности. Следовательно, средства автоматизации способны нивелировать те проблемы, которые будут сопряжены с внедрением управленческого учета.

На рис. 2.4 представлена модель автоматизации системы управления телекоммуникационной компании, предлагаемая для полноценного и комплексного ведения управленческого учета расходов.

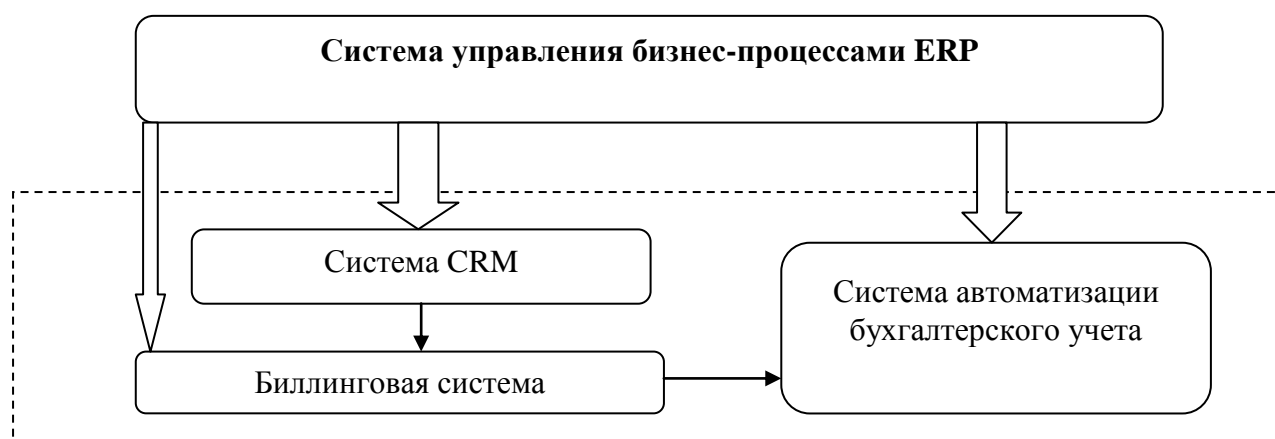


Рис. 2.4. Модель автоматизации системы управления телекоммуникационной компанией

Традиционно средства автоматизации системы управления телекоммуникационной компанией включают в себя: биллинговую систему, систему автоматизации бухгалтерского учета и систему CRM.

CRM-система (Customer Relationship Management) обеспечивает автоматизацию процесса работы с клиентом. Программное обеспечение дает возможность не просто автоматизировать взаимодействие с клиентами и процесс продаж, а выстроить их работу таким образом, чтобы получать максимальный результат. Для этого в системе организованы инструменты по реализации следующих основных функций:

1. Ведение абонентской базы: абонентский профиль; регистрационные и контактные данные; агрегированные данные по начислениям абонента для анали-

за и сегментации; полная история всех взаимодействий с абонентом; технические возможности и устройства связи абонента.

2.Обработка обращений: фиксация всех обращений по типам и тематике запросов и жалоб; автоматическая маршрутизация обращений по подразделениям и ответственным сотрудникам; автоматическое планирование обратной связи с абонентом.

При этом CRM-система интегрируется с биллинговыми и ERP-системами.

Биллинговая система автоматически производит расчет стоимости услуг связи для каждого клиента и хранит информацию обо всех тарифах и прочих стоимостных характеристиках, которые используются телекоммуникационными операторами для выставления счетов абонентам и взаиморасчетов с другими поставщиками услуг. Основные сведения, необходимые для ведения учета, также автоматически выгружаются в систему автоматизации бухгалтерского учета.

Представленная модель автоматизации подтверждает, что разработанная автором методика управленческого учета расходов реализуема в практической деятельности телекоммуникационных компаний. Основные трудности, которые как правило возникают у предприятий, заключаются в определении показателей драйверов затрат и расчете ставки распределения косвенных расходов. Применяемые телекоммуникационными компаниями системы автоматизации позволяют снизить трудоемкость процесса формирования стоимости бизнес-процесса и себестоимости услуги связи.

Внедрение процессно-ориентированного подхода в систему управления компаний в настоящее время способствовало разработке систем автоматизации управления бизнес процессами, которые получили название ERP системы (Enterprise Resource Planning System). Данная система внедряется для того, чтобы объединить все подразделения компании и все необходимые функции в одной компьютерной системе, которая будет обслуживать текущие потребности этих подразделений. ERP система ведет единую базу данных по всем подразделениям и задачам и также интегрируется со всеми другими автоматизированными системами, как показано на рис. 2.4.

При таком информационном обеспечении осуществляется автоматизация управленческого, финансового учета, предоставления услуг, расчетов с контрагентами, закупок, продаж, аренды и лизинга оборудования, а также реализуются функции технической поддержки сети и учета размещения.

Организация управленческого учета по счетам автономно от финансового учета позволит реализовать информационно-аналитические задачи учета путем предоставления информации о расходах по компании в целом и по бизнес-процессу в частности в разрезе классификационных признаков.

Проведенное исследование современных систем управленческого учета позволило определить преимущества использования метода «AB costing» в телекоммуникационных компаниях. Автором разработана методика управленческого учета расходов для формирования себестоимости телекоммуникационной услуги и оценки стоимости вида деятельности на базе инструментов зарубежной системы ABC. Уникальность методики заключается в выделении четырех этапов, предполагающих определение прямых затрат по видам деятельности; распределение косвенных затрат управленческих бизнес-процессов; распределение косвенных затрат внутри основных и вспомогательных бизнес-процессов; дифференцированное распределение затрат по видам деятельности на услуги. Предлагаемый механизм учета расходов, по мнению автора, должен стать основой системы управленческого учета расходов телекоммуникационной компании, что обеспечит методическое обеспечение и взаимосвязь всех его подсистем. Применение предложенной методики позволит принимать управленческие решения в разрезе телекоммуникационных услуг, видов деятельности, бизнес-процессов.

ГЛАВА 3. Рекомендации по развитию системы бюджетирования и внутреннего контроля телекоммуникационных компаний

3.1. Организация системы бюджетирования в телекоммуникационной компании

Глобализация среды инфокоммуникационного рынка, усиление конкуренции, слияния и поглощения, происходящие в отрасли, привели к изменениям в функционировании экономических субъектов. Необходимость оперативного реагирования системы управления на происходящие изменения способствует внедрению современных, более эффективных методов управления деятельностью организации. Для обеспечения комплексности системы управления телекоммуникационной компанией объективно необходимо обеспечение взаимосвязи применяемых современных методик.

Развитие системы управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний предопределяет необходимость совершенствования всех подсистем с целью обеспечения единообразия применяемых методов, приемов, способов оценки. Поэтому нам представляется актуальной разработка методики процессно-ориентированного бюджетирования и его процедур для телекоммуникационных компаний.

Бюджетирование расходов определяется долгосрочными и краткосрочными целями деятельности организации и системой управленческого учета, является его составляющей. Формирование бюджетов позволяет преобразовать цели и задачи, изложенные в виде абстрактных описаний, в конкретные цифровые показатели, с помощью которых можно определить, достижимы ли поставленные цели, нуждаются ли они в корректировке. Зачастую в значимости бюджетирования в системе управления коммерческих организаций у специалистов не возникает разногласий, однако научная полемика складывается в определении понятий «бюджет» и «бюджетирование».

Теоретические основы методологии бюджетирования и проблемные вопросы его организации исследовались такими зарубежными и отечественными учеными, как А. Апчерч, Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, В.А. Волнин, Е.Ю. Добровольский, Б.М. Карабанов, П.С. Боровков, Е.В. Глухов, Е.П. Бреслав, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, И.Е. Мизиковский, Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар, В.Т. Чая, Н.И. Чупахина, А.Д. Шеремет, Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел, К.В. Щиборщ К.В. и др.

Профессор А. Апчерч считает, что бюджет – это план, выраженный количественно, ориентирующий на достижение цели организации [4, с. 541]. Данная трактовка понятия бюджета лаконично отражает основные его сущностные характеристики. Однако при определении бюджета как инструмента системы управленческого учета считаем необходимым раскрытие его содержания.

Экономисты Дж. Г. Сигел и Дж. К. Шим определили бюджет как количественный план деятельности предприятия и выполнения программ, представляющий собой связанный набор финансовых и (или) натуральных экономических показателей деятельности компании [171, с. 459]. Аналогичного мнения придерживаются Нидлз Б., Миллз С. и Андерсон Г. и считают, что бюджет – это план действий, который предсказывает будущие операции, деятельность и результаты в финансовом и нефинансовом выражениях [99, с. 264].

Хорнгрен Ч., Фостер Д., Датар Ш. определяют бюджет как количественное выражение предложенного менеджерами плана действий на будущий период времени и помощь в его координации и осуществлении [161, с. 249]. Такая трактовка акцентирует внимание на значении бюджета в системе управления организацией как инструмента координации действий, что по мнению автора является важной характеристикой бюджета.

Данные авторы по определению сущности бюджета солидарны с А. Апчерч, авторами Хорнгрен Ч., Фостер Д., Датар Ш., однако конкретизируют, что бюджет должен содержать информацию в стоимостном и натуральном (при необходимости) измерениях. Следует отметить, что по мнению автора, такая конкретика является существенной в раскрытии сущности бюджета.

По определению Института дипломированных бухгалтеров и специалистов по управленческому учету (США) бюджет представляет собой количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый для определенного периода, показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходов, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели [23, с. 328].

По мнению автора, данное определение в современных условиях нуждается в дополнении. В настоящее время в связи с разработкой, апробацией и внедрением новых более совершенных и адаптированных к сложившимся бизнес-условиям методов управления, анализа, учета и контроля особую актуальность приобретает степень детализации информации в бюджетах и отчетности организации. Следовательно, при формировании бюджета и его представлении руководству необходима информация не только в стоимостных, но и в натуральных измерителях.

Среди отечественных ученых также можно выделить авторов, определяющих бюджет на основе категории «план». Так, К.В. Щиборщ определяет термин «бюджет» как количественное выражение централизованно устанавливаемых показателей плана предприятия на определенный период [175, с. 5]. По мнению Е.С. Стояновой бюджет – это количественное воплощение плана, характеризующее доходы и расходы на определенный период, и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданных планом целей [154, с. 411].

По нашему мнению трактовка бюджета, предложенная Е.С. Стояновой, формально раскрывает его сущность, однако не указывает на значение бюджета в системе управления при принятии решений.

В некоторых исследованиях бюджет определяется как средство контроля и инструмент управления.

Коллектив авторов во главе с Е.Ю. Добровольским считают бюджет инструментом управления предприятием и подчеркивают, что текущее управление коммерческой организацией осуществляется посредством краткосрочных бюджетов.

тов [36, с. 16,78]. Карпова Т.П. определяет бюджет как средство контроля за исполнением плана и метод его регулирования [64, с. 129].

В соответствии с концепцией В.Н. Самочкина бюджет – это цели, выраженные в конкретных показателях, альтернативы достижения целей, последствия воздействия альтернатив на цели, фактические результаты реализации управленческих решений, отклонения от запланированных результатов [134, с. 200]. Данное определение, по нашему мнению, характеризует не столько сам бюджет, сколько процесс его формирования, исполнения, оценки соответствия плановых уровней фактическим значениям, а также анализа и корректировки.

По мнению автора, бюджет – это инструмент управления, предназначенный для осуществления контрольных и аналитических процедур при принятии решений, формальное основание которого составляет оценка планируемых на определенный период направлений деятельности организации в количественном и денежном выражении, обобщаемых в показателях доходов, расходов и необходимых ресурсов (капитала).

В авторской трактовке понятия «бюджет» в системе управленческого учета в первую очередь выделяется значение бюджета как инструмента управления. Формирование показателей бюджета должно осуществляться на основе четкого определения цели его составления. От того, для принятия каких решений, при каких процедурах могут быть использованы данные бюджета зависят многие определяющие аспекты: содержание статей бюджета, измерители информации, способы оценки, степень детализации информации и т.д. Формальное содержание бюджета, приведенное автором в определении, основано на позиции Института дипломированных бухгалтеров и специалистов по управленческому учету (США) и многих отечественных и зарубежных ученых. Такая позиция базируется на определении сущности бюджета в системе управленческого учета, и, как правило, результирующими показателями учетной системы являются доходы и расходы компании.

По нашему мнению бюджет представляет собой инструмент управления, применение которого должно быть четко регламентировано и осуществляться в

соответствии с определенным алгоритмом. Поэтому особую ценность приобретает исследование понятия «бюджетирование».

Бюджетирование, как правило, определяется как процесс разработки (формирования) бюджетов.

По мнению О.Б. Вахрушевой бюджетирование – это финансовое планирование, охватывающее все стороны деятельности организации [15, с. 81]. Бюджетирование как процесс составления и реализации бюджета в практической деятельности организации определяется в исследованиях российского ученого К.В. Щиборца [175, с. 5].

Такая трактовка бюджетирования, по нашему мнению отражает его сущность, однако недостаточно полно раскрывает методологическую основу составления бюджетов.

Вахрушина М.А. называет процесс составления организацией бюджета бюджетным циклом, который состоит из этапов планирования; определения показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности; обсуждения возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией; корректировки планов [23, с. 328]. Данная точка зрения интересна с позиции этапов бюджетного цикла, которые некоторые авторы считают этапами бюджетирования. По нашему мнению, данные категории по своей сущности схожи, однако не оспариваем дискуссионность данного вопроса.

В.Н. Самочкин придерживается более широкого определения бюджетирования как системы согласованного управления подразделениями предприятия в условиях динамично изменяющегося, диверсифицированного бизнеса [134, с. 200]. Следует отметить, что в данном случае бюджетирование наделяется функциями системы управления подразделением, что, по нашему мнению, неверно. Так как: во-первых, для слаженного управления подразделениями компании необходимо комплексное применение инструментов управления, и помимо бюджетирования, это контроль, мотивация, анализ и другие; во-вторых, формирование бюджета невозможно без плановых показателей деятельности организации и использования такого метода, как оценка. Оценка плановых показателей базиру-

ется на учетных данных и является методом бухгалтерского учета, что позволяет нам считать бюджетирование подсистемой управленческого учета.

Хруцкий В.Е., Сизова Т.В. и Гамаюнов В.В. определяют бюджетирование как технологию финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели [162, с. 22]. В данном определении согласимся с авторами в том, что бюджетирование можно считать технологией финансового планирования и контроля, но не учета. По нашему мнению, учет показателей деятельности организации возможен без бюджетирования, если руководство организации не ставит цели контроля и анализа показателей. В то же время бюджетирование осуществляется на основании приемов и способов бухгалтерского учета. Иначе при сравнении показателей бюджета с фактическими данными при проведении анализа и контроля не будет соблюден принцип сопоставимости.

Профессор В.Б. Ивашкевич считает, что бюджетирование – это разработка взаимосвязанных планов производственно-финансовой деятельности предприятия и его подразделений исходя из текущих и стратегических целей функционирования, контроля за выполнением этих планов, в использовании корректирующих воздействий на отклонения от параметров их исполнения [55, с. 450]. В данном случае бюджетирование определено как разработка планов, в связи с чем возникает вопрос о тождественности понятий план и бюджет. По нашему мнению, данные термины должны применяться в разном контексте, так как упрощенно бюджет – это оценка плана, его показателей с необходимой степенью детализации.

В.В. Бурцев считает, что бюджетирование в общем виде можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами [12]. По нашему мнению, ошибочно считать бюджетирование информационной системой компании, так как данные бюджетов позволяют получить лишь часть информации для управления, основанную на оценке плановых показателей.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что бюджетирование рассматривается специалистами либо как процесс (технология), либо как система. Авторская позиция заключается в определении бюджетирования как подсистемы управленческого учета, в которой осуществляется оценка планируемых показателей деятельности предприятия в соответствии с определенными целями развития путем формирования бюджетов на основе методологических приемов учета, контроля и анализа, применяемых в организации.

При определении сущности бюджетирования и организации его процедур, по мнению автора, следует обратить особое внимание на обязательное ориентирование правил формирования показателей бюджета на соответствующие правила и приемы управленческого учета расходов. В бюджете определяется плановый уровень необходимых показателей, а в управленческом учете – фактические значения. Отсутствие единообразия в оценке плановых и фактических значений показателей приведет к их несопоставимости и, как следствие, невозможности дальнейшего проведения контроля и анализа, а также выявления причин отклонений.

Следует согласиться с авторами, считающими, что в управленческом учете для планирования деятельности используется краткосрочное бюджетирование, которое и будет исследоваться в данной работе [15, 23, 36, 161].

В соответствии с моделью управленческого учета, разработанной автором, бюджетирование является подсистемой управленческого учета расходов, на основе которой осуществляется оперативный и текущий контроль и анализ (приложение 4). Цель и задачи бюджетирования определяются в соответствии с указанной взаимосвязью.

Целью бюджетирования является организация единой системы планирования, контроля и анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организации и информационной базы принятия управленческих решений.

Основные задачи бюджетирования заключаются в следующем:

- обеспечение реализации стратегических целей деятельности организации;
- обеспечение управленческого персонала и собственников организации прогнозной финансовой информацией, необходимой для принятия решений;

- выявление потребностей организации в денежных средствах;
- оптимизация финансовых потоков;
- выявление незапланированных расходов за счет сравнения плана и фактических показателей.

Современные подходы к управлению организацией на основе бизнес-процессов требуют и трансформации элементов системы управления, к которым относится бюджетирование. Как уже было описано выше, процессно-ориентированное управление (ABM) является основой как для ABC (Activity Based Costing), так и для ABB (Activity Based Budgeting) – процессно-ориентированного бюджетирования.

Значительный вклад в исследование теоретических основ процессно-ориентированного бюджетирования и направлений его практического использования был сделан следующими учеными: Дж. Бримсон, Дж. Антон, К. Друри, Е.В. Манюшко, И.Б. Немировским, И.Ф. Нурмухаметовым, И.А. Старожуковой и др.

Следует обратить внимание на мнение К. Друри о том, что составление смет на основе видов деятельности (система ABB) является более эффективным для организаций, использующих функциональные системы калькуляции себестоимости (ABC) [41, с. 353]. На основании работы «Управленческий учет для бизнес-решений» этого ученого можно сделать вывод о том, что отсутствие четких зависимостей между видами деятельности и затратами в бюджетах делает их «плохими индикаторами» функционирования. В результате, обычные бюджеты представляют относительно мало информации для управления затратами и принятия решений.

Бюджетирование расходов деятельности организации на основе бизнес-процессов обладает следующими преимуществами:

- устанавливает персональную ответственность за достижение поставленных целей;
- позволяет организовать более четкую координацию действий различных уровней управления для обеспечения выполнения планов.

Внедрение процессно-ориентированного бюджетирования расходов, исходя из особенностей процесса оказания услуг телекоммуникационными компаниями, позволяет избежать некоторых проблем традиционного бюджетирования. Система АВВ предполагает более обоснованное определение объема функциональной нагрузки персонала, позволяет исследовать все варианты и определить направления принятия корректировочных мер, делает прозрачным выявление избыточных (непроизводительных) или недостаточных функциональных возможностей.

Для определения сущности и возможностей использования процессно-ориентированного бюджетирования в телекоммуникационных компаниях проведем сравнение методик бюджетирования по основным концептуальным критериям (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Сравнительная характеристика систем бюджетирования

Критерий	Бюджетирование	Процессно-ориентированное бюджетирование
1	2	3
Цель	Организация единой системы планирования, контроля и анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организации и информационной базы принятия управленческих решений.	Организация единой системы планирования, контроля и анализа информации о видах деятельности, бизнес-процессах, рабочей нагрузке и задачах центров ответственности для принятия эффективных управленческих решений.
Задачи	<ul style="list-style-type: none"> – обеспечение реализации стратегических целей деятельности организации; – обеспечение управленческого персонала и собственников организации прогнозной финансовой информацией, необходимой для принятия решений; – выявление потребностей организации в денежных средствах; – оптимизация финансовых потоков; – выявление незапланированных расходов за счет сравнения плана и фактических показателей. 	<ul style="list-style-type: none"> – обеспечение реализации стратегических целей деятельности организации; – обеспечение управленческого персонала и собственников организации прогнозной финансовой информацией, необходимой для принятия решений; – наиболее точное определение потребности в ресурсах; – оптимизация финансовых потоков; – выявление незапланированных расходов за счет сравнения плана и фактических показателей; – обеспечение эффективности деятельности центров ответственности за счет делегирования прав руководителям, а также определения ответственности и системы мотивации;

1	2	3
		– выбор стратегии по виду деятельности (расширение и улучшение или передача на аутсорсинг) и объекту затрат.
Объекты	Организация; группы доходов, расходов, ресурсов	Организация; бизнес-процесс; вид деятельности; центр ответственности; группы доходов, расходов, ресурсов
Принципы	1. Системности 2. Согласованности 3. Последовательности и непрерывности 4. Вариантности 5. Унифицированности	1. Системности 2. Согласованности 3. Последовательности и непрерывности 4. Вариантности 5. Унифицированности 6. Причинно-следственных связей
Методическая основа	1. Классификаторы бюджетов, расходов, доходов и др. 2. Регламент процедур бюджетирования 3. Методика калькулирования себестоимости 4. Применяемые средства автоматизации	1. Классификаторы бюджетов, расходов, доходов и др. 2. Регламент процедур бюджетирования 3. Методика калькулирования себестоимости 4. Применяемые средства автоматизации 5. Перечень и схема взаимодействия центров ответственности при формировании бюджетов

Представленная в табл. 3.1 сравнительная характеристика показала существенные различия в системах бюджетирования.

Бюджетное планирование, как правило, распределяет затраты, а не закрепляет их за видами деятельности. Целью процессно-ориентированного бюджетирования с учетом особенностей телекоммуникационных услуг является организация единой системы планирования, контроля и анализа информации о видах деятельности, бизнес-процессах, рабочей нагрузке и задачах центров ответственности для принятия эффективных управленческих решений.

Очевидны отличия в объектах бюджетирования, освещенные в сравнительной таблице, что наложило отпечаток и на отличия в задачах. Принципы бюджетирования не зависят от применяемой методики и определяются его целью. Однако первоначальное мнение о незначительности различий в системах бюджетиро-

вания ошибочна. Отличие в методологической основе приводит к тому, что сам процесс бюджетирования абсолютно другой при системе АВВ по сравнению с традиционной.

Авторский подход к разработке системы бюджетирования для телекоммуникационных компаний заключается в обосновании преимуществ применения процессно-ориентированного подхода, выделении бизнес-процессов и видов деятельности, определении центров ответственности, а также регламентации процедур бюджетирования.

Проанализировав задачи и принципы процессно-ориентированного бюджетирования, следует сформулировать его значение в системе управления:

- оценка финансовой эффективности осуществления видов деятельности в структуре бизнес-процесса и бизнес-процесса в целом;
- повышение обоснованности выделения ресурсов по отдельным направлениям деятельности компании;
- улучшение финансового состояния организации за счет более рационального использования ресурсов;
- повышение заинтересованности сотрудников в применении более эффективных инструментов управления, выявлении резервов, возможностей совершенствования рабочих процессов, рациональном использовании рабочего времени.

Объектом процессно-ориентированного бюджетирования, также как и управленческого учета расходов телекоммуникационной компании в соответствии с разработанной методикой является бизнес-процесс или вид деятельности.

Организацию краткосрочного бюджетирования в телекоммуникационных компаниях можно условно разделить на два уровня.

1 уровень. Консолидированный (генеральный) бюджет компании, который формируется на 1 год и включает плановые значения ключевых финансовых показателей.

2 уровень. Функциональные и операционные бюджеты выделенных центров ответственности, которые формируются на 1 месяц (квартал).

Механизм формирования показателей бюджета на 1 год и на 1 месяц должен быть единым, так как функциональные и операционные бюджеты формируют консолидированный годовой бюджет (рисунок 3.1). Объектом дальнейшего исследования и является механизм бюджетирования расходов телекоммуникационной компании с учетом принципов и задач, установленных ранее.

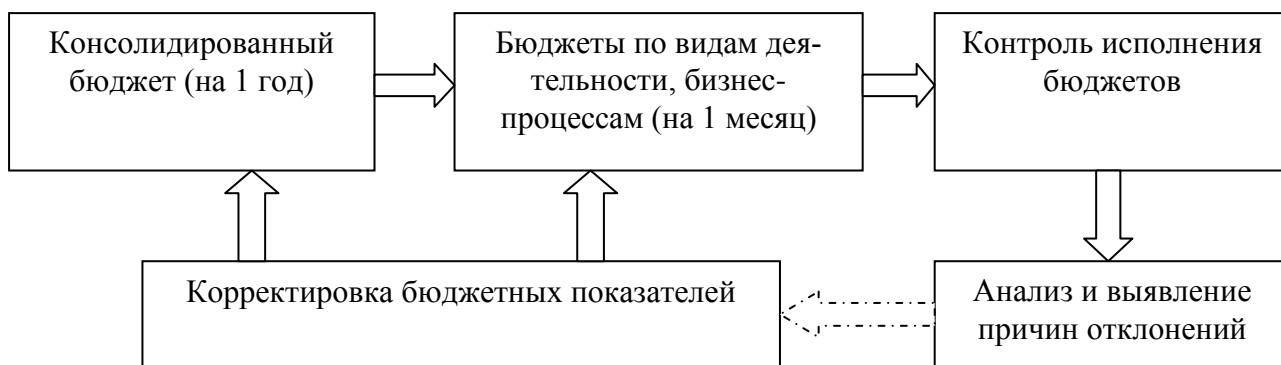


Рис. 3.1. Схема формирования краткосрочных бюджетов телекоммуникационной компании

Схема, представленная на рис. 3.1, показывает, что бюджеты составляются не только для расчета прогнозных величин результативных показателей, но и принятия управленческих решений на основе контроля и анализа их исполнения. Анализ и выявление причин отклонений должен привести к управленческим решениям двух видов:

- в случае возникновения отклонений по причине необоснованности или ошибочности расчетов плановых показателей должны быть внесены корректировки в бюджеты на следующие отчетные месяцы, исправлен алгоритм расчета, а также изменен консолидированный бюджет;

- в случае возникновения отклонений по причинам, отличным от первого варианта (несоответствие норм расхода, завышение стоимости материальных ценностей или ставки оплаты труда), решения принимаются по выявлению виновных в данных отклонениях и определения мер ответственности, а также принятия превентивных мер по недопущению таких ситуаций. Корректировки бюджетов последующих отчетных периодов в этом случае не требуется.

Для успешного внедрения процессно-ориентированного бюджетирования в деятельность телекоммуникационных компаний следует определить влияние отраслевых особенностей (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Особенности процессно-ориентированного бюджетирования в телекоммуникационных компаниях

Фактор	Особенность
Технологические особенности оказания услуг	Бюджет продаж не является определяющим, так как большая часть расходов компании являются косвенными и не зависят от объема продаж
Применяемая методика формирования себестоимости	Процедуры бюджетирования основываются на модели формирования себестоимости, разработанной на основе системы ABC, классификации расходов, определённых бизнес-процессов и видов деятельности, а также выделенных центров ответственности
Уровень автоматизации	Высокий уровень автоматизации всех процессов в организации способствует практически безграничным возможностям внедрения системы процессно-ориентированного бюджетирования

Принципиальный подход к совершенствованию системы бюджетирования в телекоммуникационной компании заключается в том, что показатели бюджета формируют центры ответственности в соответствии с утвержденными функциональными полномочиями и ответственностью.

Методические основы процессно-ориентированного бюджетирования расходов в телекоммуникационных компаниях заключаются в следующем.

1. Для управления бизнес-процессами и формирования бюджетов по ним необходимо определение центров ответственности (исполнителей), которые в совокупности представляют собой финансовую структуру компании. Автором в диссертационном исследовании такая структура обоснована и представлена в приложениях 5 и 6.

2. Методы и структурные элементы должны быть едиными, а именно:

- виды деятельности и бизнес-процессы (табл. 2.2);
- организация аналитического учета статей расходов в соответствии с их классификацией по бизнес-процессам (приложение 6) на счетах управленческого учета (табл. 2.7, рис. 2.6);

– методика учета расходов по видам деятельности и формирования стоимости бизнес-процесса и себестоимости услуги связи (п. 2.2 диссертации).

3. Бюджет основан на плане работы центра ответственности и ориентирован на достижение целевых показателей. Бюджеты формируются на различных уровнях управления. В п.2.2 диссертационного исследования были определены владельцы бизнес-процесса и центры ответственности по статьям расходов. Соответственно, бюджеты формируются в рамках компетенций и владельцами бизнес-процесса по бизнес-процессу в целом с детализацией по видам деятельности, и центрами ответственности по статьям расходов.

4. На первом уровне бюджетного процесса формируются бюджеты расходов по видам деятельности. Показатели бюджета отражают информацию о прямых расходах вида деятельности по статьям, в соответствии с разработанной классификацией (приложение 6). Оценка расходов осуществляется на основании определенного центром ответственности необходимого объема потребления ресурсов в соответствии с планом результата деятельности подразделения за период. Информация о плановой стоимости ресурсов запрашивается центром ответственности у соответствующего подразделения в соответствии с принципом адекватности (использовался ли ресурс ранее или нет, имеются ли данные материальные ценности, оборудование на складе или требуется их закупка). Так, например, для оценки материальных расходов при формировании бюджета запрашивается информацию у центра ответственности «Департамент материального обеспечения и управления фондами», а для оценки расходов на оплату труда – у финансового департамента.

После формирования бюджета вида деятельности путем суммирования плановых показателей по статьям расходов составляется бюджет бизнес-процесса по рекомендуемой форме (табл. 3.3).

5. Показатели сформированных бюджетов видов деятельности и бизнес-процессов впоследствии можно обобщить для составления бюджетов расходов и отражения полученных результатов в прогнозном отчете о финансовых результатах деятельности компании. Использование средств автоматизации позволит сде-

лать этот процесс быстрым, оперативным, не требующим особых временных и финансовых затрат. Кроме того, расчет любого бюджетного показателя будет прозрачным и проверить его сможет должностное лицо, имеющее на это полномочия.

Таблица 3.3

Пример бюджета расходов бизнес-процесса телекоммуникационной компании «Сервисное обслуживание»

Код статьи	Наименование статьи	Вид деятельности			Итого по бизнес-процессу
		3.2.2 Обработка запросов	3.2.3 Оценка качества сервиса	3.2.1 Управление сервисным обслуживанием	
103000	Канцелярские товары	-	-	10 000	10 000
114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	-	-	54 000	54 000
109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	-	-	18 000	18 000
301000	Заработная плата	452 000	217 000	133 000	802 000
304000	Отчисления во внебюджетные фонды	136 504	65 534	40 166	242 204
401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	-	-	348 700	348 700
Итого по виду деятельности		588 504	282 534	603 866	1 474 904

Представление детализированной информации о расходах компании является основным преимуществом управленческого учета и бюджетирования по бизнес-процессам. Формирование бюджета расходов по статьям и видам деятельности позволит управленческому персоналу принимать решения оперативно и рационально, так как информация более прозрачна и понятна для них. Так, на основании представленного бюджета расходов следует сделать вывод о том, что косвенные расходы бизнес-процесса «Сервисное обслуживание» запланированы в размере 603 866 руб., что составляет 40,94% от общей суммы расходов данного бизнес-процесса. При этом расходы вида деятельности «Оценка качества сервиса» складываются из стоимости трудовых ресурсов – заработной платы и отчислений от нее. Представленная информация была использована руководством одной из телекоммуникационных компаний г. Хабаровска, в результате чего была внедрена

система автоматического проведения оценки качества сервиса (с помощью автоматических голосовых сообщений) и расходы компании снизились за счет частичного сокращения штата сотрудников отдела сервиса.

При этом модель бюджетирования расходов будет выглядеть следующим образом (рисунок 3.2).

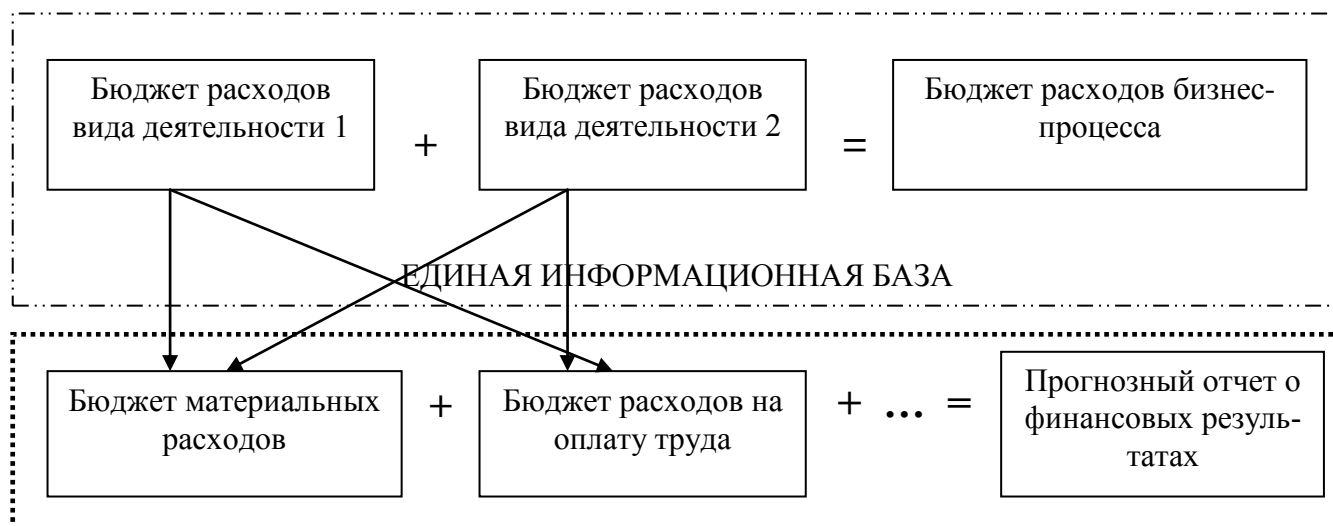


Рис. 3.2. Модель процессно-ориентированного бюджетирования расходов телекоммуникационной компании

Однако, несмотря на преимущества данной модели по формированию бюджетов разных видов, уровней и назначения, наиболее важным и соответствующим цели управления и управленческого учета расходов является составление бюджетов по видам деятельности и бизнес-процессам.

Представленная методика организации процессно-ориентированного бюджетирования телекоммуникационных компаний имеет следующие преимущества.

1. Руководители структурных подразделений заинтересованы в обоснованной оценке необходимых для осуществления вида деятельности ресурсов, оптимизации их количества и качественных характеристик, а также стоимости. Повышение их заинтересованности связано с тем, что определена мера ответственности и поощрений за результативность деятельности подконтрольных им центров ответственности.

2. Представление информации в разрезе статей расходов, видов деятельности и бизнес-процессов позволяет определить направления оптимизации расходов, а также те статьи и виды деятельности, по которым следует провести детальный контроль соответствия фактического уровня с запланированным.

Организация процесса формирования бюджетов на основе процессно-ориентированного подхода обеспечит прозрачность и эффективность системы управления бизнес-процессами за счет комплексного применения методов управленческого учета расходов.

Методика процессно-ориентированного бюджетирования, основанная на оценке ресурсов, необходимых для осуществления видов деятельности в рамках бизнес-процесса, и ответственности руководителей структурных подразделений за обоснование планируемых показателей, позволит дополнить учетную систему компании для принятия управленческих решений на основе контроля и анализа информации о расходах в телекоммуникациях.

3.2. Формирование управленческой отчетности центров ответственности

Результаты планирования и ведения управленческого учета расходов обобщаются в управленческую отчетность и представляются персоналу управления для принятия решений, проведения контроля и анализа. Исследование сущности, классификации и требований по формированию управленческой отчетности имеет как теоретическое, так и практическое значение.

В настоящее время в экономической литературе приводятся различные трактовки понятия управленческой отчетности.

А.С. Бакаев считает, что внутренняя отчетность – это используемая для нужд управления организации система сбора информации в денежном и натуральном измерении о фактах ее хозяйственной деятельности, влияющих не только на финансовые, но и на производственные и технологические показатели организации [158, с. 14]. Следует отметить, что управленческая отчетность определена как внутренняя отчетность, что соответствует мнениям и других авторов.

Н. Адамов и Г. Адамова указывают, что управленческая отчетность – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование предприятия как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений [149, с. 3].

С.В. Духанин понимает под управленческой отчетностью внутрифирменную отчетность, которая подготавливается в сфере контроллинга и затем используется для принятия тех или иных управленческих решений на предприятии [160, с. 42].

Российский ученый И.А. Слободняк бухгалтерскую управленческую отчетность рассматривает как систему учетно-аналитической информации, представленную в виде совокупности учетных и расчетных показателей в определенном формате, сформированную в соответствии с внутренними регламентами организации, характеризующую внутреннюю и внешнюю среду организации в целом и (или) ее сегментов и оперативно удовлетворяющую информационные потребности внутренних пользователей информации [142].

Следует отметить, что данное определение всесторонне раскрывает сущность бухгалтерской управленческой отчетности и может служить основой для разработки форм отчетности и определение их взаимосвязей.

Все перечисленные авторские определения сущности управленческой отчетности позволяют сделать следующий вывод. Управленческая отчетность необходима для формализации полученной информации от центров ответственности и владельцев бизнес-процесса в виде отчетных данных по выполняемым бизнес-процессам для расчета финансовых показателей (о доходах, расходах, эффективности бизнес-процесса) за отчетный период времени, делая ее пригодной для нужд управления телекоммуникационной компанией.

При этом управленческая отчетность является результатом ведения управленческого учета расходов, обобщения информации и инструментом обратной связи между управленческим персоналом и учетными работниками.

Применение единых методических основ при ведении управленческого учета, организации бюджетирования, контроля, управленческого анализа формирования управленческой отчетности является обязательным условием для эффективности и работоспособности всей системы управленческого учета. Отсутствие единообразия приведет к тому, что система управленческого учета не будет обеспечивать систему управления необходимой, понятной, оперативной, оптимально детализированной информацией.

Для полноценного использования информации управленческой отчетности персоналом организации, ответственным за принятие управленческих решений, должны быть выполнены следующие требования:

- понятность данных отчетности для ее пользователей, что делает особо актуальным формирование отчетности по бизнес-процессам для компаний с процессно-ориентированной системой управления;

- оперативность отчетности напрямую определяется оперативностью учета. При разработке методики управленческого учета была рассмотрена возможность обеспечения оперативности за счет получения информации о расходах (по услугам сторонних организаций) на основе получения от поставщиков предварительной информации, а не фактических данных по первичным документам;

- представление детализированной информации по уровням управления в соответствии с потребностями пользователей отчетности;

- регламентирование формирования показателей отчетности, т.е. утверждение внутренних нормативных документов, что является дополнительным стимулом для владельцев бизнес-процессов и центров расходов соблюдать установленные правила и нести ответственность за результаты, отраженные в отчетности;

- адресность и срочность формирования отчетности.

Для системы управления важным является как процесс формирования отчетности, так и последующее ее использования при проведении контроля, управленческого анализа, принятия управленческих решений.

По нашему мнению, управленческую отчетность телекоммуникационной компании следует формировать по трем направлениям:

- отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового состояния организации;
- отчетность по показателям результативности видов деятельности и бизнес-процессов;
- отчетность об исполнении бюджетов предприятия.

Первое направление управленческой отчетности формируется из отчетности, которая основана на информации о доходах, расходах, стоимости активов и обязательств, движении денежных средств по компании в целом.

Второе и третье направление управленческой отчетности наиболее целесообразно для обобщения информации о расходах в разрезе видов деятельности и бизнес-процессов. Для исполнения бюджетов расходов по видам деятельности следует проводить анализ «план-факт», по результатам которого можно будет выявить непроизводительные затраты, требующие устранения. Форма отчета об исполнении бюджета центром ответственности представлена в таблице 3.4.

На основании данного вида управленческой отчетности проводится внутренний контроль путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей. При этом, как уже упоминалось ранее, за величину расходов отвечает несколько центров ответственности. В частности за материальные расходы несет ответственность подразделение, осуществляющее приобретение, хранение и выдачу материальных ценностей, и подразделение, потребляющее материалы по назначению. Таким образом, к данному отчету от структурного подразделения, несущего ответственность за количество израсходованных материалов, должны быть приложены пояснения расхождения фактических и бюджетных показателей. При изменении стоимости подробные пояснения дает департамент материального обеспечения и управления фондами.

При составлении отчета об исполнении бюджета для реализации контрольной функции следует выделять показатели, подконтрольные руководителю данного центра ответственности. Информацию об отклонениях в расходах, по мнению автора, следует отражать в колонке «Пояснения / Причины отклонений». При

осуществлении контроля данная информация позволит более оперативно определить причину перерасхода (экономии) и степень ответственности.

Таблица 3.4

Предлагаемая структура отчета об исполнении бюджета материальных расходов центром ответственности «Департамент материального обеспечения и управления фондами»

Код статьи	Наименование статьи	Отклонение		Причины отклонений
		Экономия	Перерасход	
Вид деятельности «1.1.1. Управление маркетингом»				
103000	Канцелярские товары	5000		Изменение количества
114000	ТМЦ стоимостью до 40 тыс. руб.		10300	Увеличение стоимости закупки ТМЦ иностранного производства (рост курса ин. валюты)
Вид деятельности «1.2.1. Координация процесса разработки услуги»				
103000	Канцелярские товары		2200	Изменение количества
Вид деятельности «1.2.2. Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания»				
109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	12000		Изменение количества (перенос на следующий месяц)
Вид деятельности «1.3.2. Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа»				
101000	Кабель		64000	Изменение количества (устранение аварии)
107000	Запасные части для оборудования и сооружений связи		108500	Изменение количества (устранение аварии)
	И т.д.			

При формировании отчетности по показателям деятельности в структуру отчета включается также и информация о расходах бизнес-процесса. На основании такого отчета можно провести управленческий анализ по схеме «расходы – результат», что позволит выявить соотношение индексов роста результативных показателей и стоимости бизнес-процесса. При этом показатели деятельности устанавливаются для тех бизнес-процессов и центров ответственности по которым можно достоверно оценить результативность. Так, например, для бизнес-

процесса «Разработка услуг» показателем эффективности, по мнению автора, следует установить «Количество заключенных договоров по новым услугам».

Отчетность об эффективности бизнес-процесса в системе управленческого учета расходов основана на сопоставлении величины расходов с показателем результативности вида деятельности. При этом осуществление вида деятельности в телекоммуникационных компаниях невозможно без применения трудовых ресурсов, поэтому одним из важных показателей отчета является численность работников центра ответственности. Сопоставление индекса изменения численности работников и индекса показателя результативности позволяет руководителю оперативно определить какие факторы - качественные или количественные - оказали большее влияние на изменение результата вида деятельности. Данный отчет направлен не только на оценку изменения отчетных показателей, но и на расчет и анализ показателей эффективности бизнес-процесса (вида деятельности).

Отчетность об эффективности бизнес-процесса играет важную роль, так как обеспечивает аппарат управления информацией о стоимости вида деятельности, бизнес-процесса и ее динамике, а также о тенденциях изменения результативности процесса.

При организации управленческого контроля по бизнес-процессам могут быть выработаны рекомендации по устранению неэффективных видов деятельности, составляющих бизнес-процесс, устранение параллельных работ и однократному учету информации в системе управленческого учета и бюджетирования.

При этом для осуществления управленческого контроля необходима система показателей, полностью отражающая качественные и количественные характеристики желаемого результата от бизнес-процесса.

Для организации управленческого анализа расходов с целью определения эффективности осуществления бизнес-процессов деятельности организации и исполнения утвержденных бюджетов разработана система показателей, использование которой позволит принимать управленческие решения на основе схемы «затраты-результат». Предлагаемые показатели позволяют реализовать аналитиче-

скую функцию управленческого учета за счет оценки динамики их изменения, определению соответствия их бюджетному уровню (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Предлагаемые показатели результативности бизнес-процесса телекоммуникационной компании

Бизнес-процесс	Показатели
1.1. Маркетинг	Количество заключенных договоров с новыми клиентами
1.2. Разработка услуг	Количество заключенных договоров по новым услугам
1.3. Предоставление услуг	Объем трафика (минут)
1.4. Управление снабжением для оказания услуг	Начисленные компенсации клиентам за не предоставление услуги (по причине отсутствия запасных частей)
1.5. Разработка и сопровождение телекоммуникационных систем и технологий	Начисленные компенсации клиентам за не предоставление услуги (по причине системных поломок сети связи)
1.6. Предоставление в аренду средств и систем связи	Доходы от предоставления в аренду
2.2. Управление охраной окружающей среды	Выставленные штрафные санкции за ненадлежащее исполнение обязанностей по охране окружающей среды
2.3. Управление внешними связями	Количество упоминаний компании в СМИ, Интернет-сети в положительном ключе
2.4. Управление финансами	Выставленные штрафные санкции за нарушение налогового законодательства
2.5. Управление персоналом	Количество сотрудников, подтвердивших квалификацию по результатам промежуточной аттестации
3.1. Расчетное обслуживание	Количество выставленных счетов, составленных актов-сверок
3.2. Сервисное обслуживание	Количество обработанных заявок

Использование предлагаемых показателей результативности позволит принимать обоснованные управленческие решения на основе комплексной оценки эффективности бизнес-процесса по результатам бюджетирования, учета расходов, контроля и анализа.

Внутренний контроль расходов телекоммуникационной компании, организуемый на основе функционального управленческого учета, осуществляется по следующим направлениям:

1. Контроль планируемой величины расходов на стадии бюджетирования.

При проверке правильности планирования материальных расходов следует обратить внимание на расчет необходимого количества запасов материальных ценностей, анализ договоров, заключенных с поставщиками, требования по каче-

ству материальных ценностей. Расходы на оплату труда целесообразно проверять в части оптимальной численности работников, привлекаемых для осуществления бизнес-процесса, их профессионализма, квалификации и компетенции, а также расчета стоимости единицы времени использования трудовых ресурсов.

Указанное направление внутреннего контроля реализуется двумя основными способами: проверка бюджета центра ответственности уполномоченным должностным лицом организации, а также взаимная проверка планируемых показателей центром ответственности и владельцем бизнес-процесса.

2. Контроль расходования денежных средств финансовым отделом при погашении задолженности поставщикам за материалы или работы, услуги. Данное направление является важным, так как позволяет оперативно проводить проверку представленных центром ответственности документов и не допустить перерасхода средств, если этот перерасход превысит реальный уровень инфляции. В данном случае реализуется возможность предотвращения злоупотреблений со стороны руководителя центра ответственности с целью личного обогащения, что приводит к завышению расходов компании в результате искажения рыночной стоимости приобретаемого оборудования или материалов (запасных частей) из-за сговора с поставщиком. Особенно указанная процедура актуальна для крупных телекоммуникационных компаний, так как объем документооборота затрудняет процесс контроля.

3. Контроль фактических данных, представленных в управленческой отчетности, с бюджетом. Данное направление позволяет выявить ошибки в расчетах или искажение информации центром ответственности из-за личных мотивов, которые были допущены на предыдущих этапах контроля. Кроме того, на данном этапе выявляются отклонения и обосновываются их причины, что является базой для принятия управленческих решений и дальнейшего планирования, а также совершенствования системы управления расходами.

По нашему мнению совершенствование бюджетирования и контроля расходов в системе управленческого учета заключается во взаимодействии, взаимном контроле, принятии совместных решений при формировании бюджета центром

ответственности и владельцем бизнес-процесса. При этом задачи, функции, ответственность каждого достаточно ясно определены, что способствует заинтересованности участников в выполнении задач.

Преимущества организации внутреннего контроля на основании взаимодействия центра ответственности и владельца бизнес-процесса:

- оптимизация расходов за счет более обоснованного формирования показателей бюджета и согласованности действий структурных подразделений, определяющих, способных влиять и несущих за величину этих расходов ответственность;

- возможность оперативного выявления причин расхождений суммы расходов по бюджету и управленческой отчетности;

- разграничение ответственности структурных подразделений на основе структурирования информации по видам деятельности, статьям расходов.

Организация планирования, учета, контроля и анализа по бизнес-процессам позволит установить их оптимальную структуру, выявлять взаимосвязь и взаимодействие с другими бизнес-процессами и выработать рекомендации по их адаптации к изменяющимся внешним и внутренним условиям хозяйствования.

Предлагаемые методические основы формирования управленческой отчетности отличны тем, что отчеты формируются по бизнес-процессу и базируются на показателях величины расходов и результатов бизнес-процесса. При этом форма и структура отчета позволяют принимать оперативные управленческие решения по оценке влияния факторов на изменения показателя результативности и расходов, проводить анализ структуры расходов, соответствия фактических показателей бюджетным значениям, осуществлять контроль обоснованности расходов бизнес-процесса. В результате полученные выводы позволят своевременно скорректировать запланированные мероприятия по управлению деятельностью компании, внести изменения в бюджеты следующих периодов при необходимости, а также определить целесообразность поощрения сотрудников за достижение результативных показателей.

Проведенное исследование позволило создать систему управленческого учета расходов, которая в силу актуальности и эффективности применяемых методик учитывает потребности управленческого персонала в информации и позволяет осуществлять планирование, учет, контроль и анализ расходов для управления телекоммуникационной компанией в соответствии с поставленными целями.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования можно сформулировать его основные положения и рекомендации, нашедшие отражение в работе.

1. Процессы структурной перестройки инфокоммуникационной отрасли, интенсивное развитие телекоммуникационных технологий, государственное регулирование деятельности компаний отрасли, а также усиление конкуренции целенаправленно воздействуют на развитие и внедрение прогрессивных методов управления. Телекоммуникационные компании в работе были определены как экономические субъекты единой инфокоммуникационной отрасли, осуществляющие предпринимательскую деятельность посредством эксплуатации телекоммуникационной сети.

Исследование тенденций развития инфокоммуникационного рынка, направлений финансово-хозяйственной деятельности телекоммуникационных компаний позволило сформулировать и выделить две группы особенностей, влияющих на организацию управленческого учета расходов: особенности, рыночных отношений в единой инфокоммуникационной отрасли и деятельности телекоммуникационных компаний по оказанию услуг.

Выделенные особенности позволили сформулировать организационные мероприятия, которые следует выполнить при разработке, постановке и реализации системы управленческого учёта расходов: определение границ информационного обеспечения системы управленческого учёта, утверждение номенклатуры бизнес-процессов, перечня центров ответственности, группировки расходов в разрезе бизнес-процессов.

2. Классификация расходов по статьям и раскрытие их экономического содержания являются определяющими для развития управленческого учета телекоммуникационной компании. Определение состава производственных расходов, критериев отнесения их к определенной группе является обязательным условием достоверного расчета себестоимости. Бухгалтерский учет расходов телекоммуникационных компаний осуществляется процессным методом. При этом затраты со-

бираются по трем группам производственных процессов: основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг связи; вспомогательные и совместные производственные процессы.

3. Крупные телекоммуникационные компании обязаны вести учет расходов в соответствии с утвержденными методическими рекомендациями. Автором проведена оценка применяемой методики и выявлены основные проблемы. Для средних и малых телекоммуникационных компаний предложенный отраслевыми стандартами порядок является сложным, трудоемким и нерациональным, так как требует значительных финансовых ресурсов для его внедрения. Методика раздельного учета расходов не позволяет реализовать основную цель управленческого учета – обеспечение системы управления организации достоверной, полной и необходимой информацией для принятия управленческих решений. Методические рекомендации в части баз распределения морально устарели, так как не соответствуют инновационной направленности развития инфокоммуникационного рынка. Система баз распределения не пересматривалась с момента утверждения данного нормативного документа. В результате был сделан вывод о том, что развитие методологической составляющей управленческого учета на основе бизнес-процессов и ее адаптация к требованиям телекоммуникационных компаний является актуальным.

4. На основе обобщения трудов зарубежных и отечественных авторов нами была определена сущность управленческого учета, которая определяется как сбор, обработка, систематизация и интерпретация финансовой и нефинансовой информации о расходах в интегрированной системе учета, бюджетирования, анализа и контроля с целью формирования информационной базы для повышения эффективности управления бизнес-процессами компании. Сформулирована цель управленческого учета расходов, задачи, функции, а также выделены подсистемы управленческого учета расходов и определена их взаимосвязь.

5. Исследование современных систем управленческого учета было проведено в связи с анализом возможности их использования в учете расходов телекоммуникационных компаний. Каждая из рассмотренных систем является в большей

степени системой управления расходами и адаптированного к телекоммуникационным компаниям механизма определения себестоимости услуги не представляет. В то же время при внедрении системы управления на основе целевой себестоимости принятие управленческих решений невозможно без точного и обоснованного расчета фактической себестоимости услуги. Применение системы «АВ-костинг», по мнению автора, позволит решить все обозначенные проблемы в методическом обеспечении системы управленческого учета телекоммуникационной компании.

6. Для внедрения системы «АВ-костинг» в управленческий учет расходов телекоммуникационных компаний необходимо проведение подготовительных мероприятий, которые заключаются в выделении и описании бизнес-процессов, классификации расходов по бизнес-процессам, а также определении центров ответственности. Описание бизнес-процесса в системе управленческого учета основано на том, что он представляет собой устойчивую, целенаправленную совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя. В работе было выделено три группы бизнес-процессов: основные, вспомогательные и управленческие. Для каждого бизнес-процесса определены виды деятельности, которые определяют его структуру, центр ответственности, осуществляющий реализацию бизнес-процесса, функциональную направленность, потребителей результата процесса.

7. Методика управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний разработана автором на основе системы «АВ-костинг». При этом определены и обоснованы ресурсные драйверы затрат и драйверы затрат по видам деятельности. Описан процесс распределения затрат и формирования себестоимости вида деятельности, а также телекоммуникационной услуги. Применение данной системы позволит телекоммуникационной компании реализовать и приумножить свои конкурентные преимущества на базе достоверной себестоимости услуг, определения эффективности исполнения бизнес-процесса и принятия решений по управлению центрами ответственности.

8. Управленческий учет расходов может быть организован автономно или интегрировано с системой финансового учета. В работе был обоснован выбор автономного варианта ведения управленческого учета отдельно от финансового. Данный вариант позволит реализовать все функции управленческого учета и обеспечить все уровни управления необходимой оперативной, понятной информацией о расходах, так как ведение управленческого учета не будет затруднено из-за ограниченных нормативно-правовыми документами возможностей финансового учета.

9. Определяющими факторами при ведении управленческого учета является спектр применяемых счетов и порядок организации аналитического учета. Для организации автономной системы управленческого учета расходов телекоммуникационной компании по бизнес-процессам выделены счета 35 «Основные бизнес-процессы», 36 «Управленческие бизнес-процессы», 37 «Вспомогательные бизнес-процессы». Для организации аналитического учета и формирования информации о расходах по объектам калькулирования к каждому из рекомендуемых счетов открываются счета аналитического учета (субконто): 1 уровень – бизнес-процессы, 2 уровень – виды деятельности в рамках бизнес-процесса, 3 уровень – центры ответственности расходов, 4 уровень – статья расходов. На основании предложенного варианта ведения аналитического учета расходов рекомендованы корреспонденции счетов по управленческому учету расходов телекоммуникационной компании, сгруппированные по этапам формирования себестоимости.

10. Исследование теоретических основ процесса бюджетирования позволило определить основные направления его совершенствования и использования в управленческом учете расходов телекоммуникационных компаний. Нами было проведено сравнение современных методов бюджетирования, на основании чего определены основные элементы процессно-ориентированного бюджетирования. Для планирования расходов телекоммуникационных компаний была разработана форма бюджета расходов бизнес-процесса телекоммуникационной компании. Организация процесса формирования бюджетов на основе процессно-ориентированного подхода обеспечит прозрачность и эффективности системы

управления бизнес-процессами за счет комплексного применения методов управленческого учета расходов.

11. Результаты планирования и ведения управленческого учета расходов обобщаются в управленческую отчетность и представляются персоналу управления для принятия решений, проведения контроля и анализа. Управленческая отчетность необходима для формализации полученной информации из структурных подразделений в виде отчетных данных по выполняемым бизнес-процессам для расчета показателей эффективности за периоды времени. Использование предлагаемых показателей эффективности позволит принимать обоснованные управленческие решения на основе комплексной оценки эффективности бизнес-процесса по результатам бюджетирования, учета расходов, контроля и анализа.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М.: Вершина, 2007. – 512 с.
2. Адамов, Н.А. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н. А. Адамов, Г. А. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 30. – С. 3 – 8.
3. Андерсен, Бьёрн. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования : пер. с англ. / Бьёрн Андерсен. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2003. – 272 с.
4. Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / А. Апчёрч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
5. Аткинсон, Э.А. Управленческий учёт : пер. с англ. / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. – М. : Издательский дом «Вильяме», 2005. – 878 с.
6. Бакаев, А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаев. – М., 2006.
7. Балтин, А.В. Повышение эффективности системы раздельного учета затрат в телекоммуникационной компании / А.В. Балтин // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2011. – № 8 (127). – С. 165-168.
8. Безруких, П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – Москва : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
9. Блинов Д.А. К вопросу о терминологии бюджетирования / Д.А. Блинов // Управленческий учет. - 2010. - № 1. - С. 98-107.
10. Бримсон, Джеймс. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Джеймс Бримсон, Джон Антос при участии Джея Коллинза; пер. с англ. В.Д. Горюновой; под общ. ред. В.В. Неудачина. – М. : Вершина, 2007. – 336 с.
11. Булгакова, С.В. Управленческий учет: проблемы теории: монография / С.В. Булгакова – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного ун-та, 2006. – 160 с.

12. Бурцев, В.В. Бюджетирование в управлении коммерческой организацией / В.В. Бурцев // Аудитор. – 2006. – № 3. – с. 32 – 37.
13. Вахрушева, О.Б. Понятие и содержание системы управленческого учета / О.Б. Вахрушева // РИСК. – 2012. – № 2. – С. 366-372.
14. Вахрушева, О.Б. Процедуры организации управленческого учета в коммерческой организации / О.Б. Вахрушева // Гуманизация образования. – 2014. – № 5. – С. 52 – 57.
15. Вахрушева, О.Б. Развитие интеграционной концепции управленческого учёта в коммерческих организациях: монография / О.Б. Вахрушева. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2014. – 192 с.
16. Вахрушева, О.Б. Развитие учета, оперативного анализа, контроля и мониторинга в системе управленческого учёта: монография / О.Б. Вахрушева. – Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2010. – 128 с.
17. Вахрушева, О.Б. Управленческий учёт в современных условиях развития: монография / О.Б. Вахрушева. – Одинцово: АНОО ВПО «Одинцовский гуманитарный институт», 2010. – 147 с.
18. Вахрушева, О.Б. Формирование управленческого учета на основе гармонизации учета, анализа, бюджетирования и контроля / О.Б. Вахрушева // Аудитор. – 2014. – № 11. – С. 62 – 67.
19. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
20. Вахрушина, М.А. Внутрихозяйственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М.А. Вахрушина. – М.: АКДИ, 2000. – 192 с.
21. Вахрушина, М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учёта / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учёт. – 2014. – № 33. – С. 12 – 23.
22. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 432 с.

23. Вахрушина, М.А. Управленческий учет / М.А. Вахрушина [и др.]. – М. : Издательский дом БИНФА, 2008. – 172 с.
24. Волкова, О.Н. Управленческий учет : учебник. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 472 с.
25. Волнин, В. А. Бюджетирование как инструмент достижения конкурентных преимуществ предприятия: от оптимизации затрат к созданию стоимости / В. А. Волнин // Финансовый вестник. – 2010. – № 4. – С. 19 – 28.
26. Воробиенко, П.П. Инфокоммуникации: термины и определения / П.П. Воробиенко, Л.А. Никитюк // Восточно-Европейский журнал передовых технологий. – 2011. – № 6/2 (54). – С. 4-6.
27. Воронова, Е.Ю. Управленческий учёт на предприятии: учебное пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с.
28. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
29. Гаррисон, Р. Управленческий учет : пер. с англ. / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр ; под ред. М. А. Карлика. – СПб. : Питер, 2012. – 592 с.
30. Голубицкая, Е.А. Экономика связи: учебник для студентов вуза / Е.А. Голубицкая. – М. : ИРИАС, 2006. – 488 с.
31. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М. : КНОРУС, 2009. – 320 с.
32. Горелик, О.М. Производственный менеджмент: принятие и реализация управленческих решений: учебное пособие / О.М. Горелик. – М. : КНОРУС, 2009. – 272 с.
33. Грибанов, А.А. Соотношение между категориями "затраты" и "расходы" в бухгалтерском учете / А.А. Грибанов, М.В. Кудинова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. - 2010. - № 2. - С. 81-86.
34. Грищенко О.В. Управленческий учет. Конспект лекций. [Текст] / О.В. Грищенко. - Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007. [электронный ресурс]: Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm.

35. Гусева, Е.Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений / Е.Э. Гусева // Современный бухгалтер. – 2005. – № 1. – С. 20 – 26.
36. Добровольский, Е.Ю. Бюджетирование: шаг за шагом / Е.Ю. Добровольский [и др.]. – СПб. : Питер, 2006. – 448 с.
37. Додд, Аннабел З. Мир телекоммуникаций. Обзор технологий и отрасли: пер. с англ. / Аннабел З. Додд. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 400 с.
38. Дойл, Дэвид П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Дэвид П. Дойл; пер. с англ. И.В. Козырь и Н.С. Сологуб. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.
39. Дружиловская, Т.Ю. К вопросу о соотношении понятий «затраты» и «расходы» / Т. Ю. Дружиловская // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2007. – № 2. – С. 28-30.
40. Друри, К. Управленческий и производственный учет : пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
41. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений : пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
42. Духанин, С.В. Взаимосвязь управленческой отчетности и финансовой отчетности по МСФО / С.В. Духанин // Проблемы финансов и учета: прил. – 2007. – № 1. – С. 42 – 47.
43. Душкин, А.В. Менеджмент в телекоммуникациях: учебное пособие / А.В. Душкин, Д.Г. Филиппова. – М. : Горячая линия–Телеком, 2013. – 106 с.
44. Дьяченко, О.Г. Понятийный аппарат "затраты", "издержки", "расходы" / О.Г. Дьяченко, Т.А. Бородина // Вестник КрасГАУ. - 2010. - № 11. - С. 16 - 23.
45. Елиферов, В. Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление : Учебник / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 319 с.
46. Ермакова, Н.А. Информационные основы взаимосвязи бюджетирования и системы управленческого учета / Н.А. Ермакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 8. – с. 53 – 55.

47. Ермакова, Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.

48. Ефимов, В.В. Метод ABC: учебно-методическое пособие / В.В. Ефимов, Н.В. Паймушкина. – Ульяновск : УлГТУ, 2006. – 32 с.

49. Зайцев, М.Г. Методы оптимизации управления для менеджеров: Компьютерно-ориентированный подход: Учеб. пособие / М.Г. Зайцев. – 3-е изд., испр. – М. : Дело, 2007. – 304 с.

50. Зырянова, Т.В. Методика разработки и внедрения унифицированного стандарта управленческого учета компании в условиях автоматизации учетного процесса / Т.В. Зырянова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 34(232). – С. 2-13.

51. Зырянова, Т.В. Моделирование процессного подхода для целей управленческого учета / Т.В. Зырянова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 44 (242). – С. 15-28.

52. Ибрагимов, Р.С. Перспективы правового регулирования отношений в сфере инфокоммуникационных услуг / Р.С. Ибрагимов, В.А. Вайпан, С.Р. Гладких // Право и экономика. – 2010. – № 3. – С. 4-12.

53. Иванов, В.В. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управления компанией / В.В. Иванов // Управленческий учет. – 2006. – № 1-2. – С.

54. Ивашкевич, В.Б. Актуальные проблемы управленческого учета / В.Б. Ивашкевич // Управленческий учет. – 2010. – № 10. – С. 10 – 14.

55. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М. : Магистр, 2011. – 576 с.

56. Ивлев В., Попова Т. Бюджетирование по методу Activity based budgeting// Финансовый директор. – 2004. – №3.

57. Ивлев, В.А. Применение концепции контроллинга и процессного подхода для построения системы управленческого учета / В.А. Ивлев, Т.В. Попова // Менеджмент сегодня. – 2001. – № 3.

58. Ивлев, В.А. Сравнительный анализ традиционного бюджетирования и бюджетирования, основанного на действиях / В.А. Ивлев // Менеджмент сегодня. – 2003. – №5. – С. 6-11.

59. Имаи, Масааки. Гемба кайдзен: Путь к снижению затрат и повышению качества / Масааки Имаи; пер. с англ. – М. : «Альпина Бизнес Букс», 2005. – 346 с.

60. Ингиу, Оу. Японский менеджмент: прошлое, настоящее и будущее / Ингиу Оу; под ред. и с предисл. В.А. Спивака. – М. : Эксмо, 2007. – 160 с.

61. Информационный бюллетень Федеральной службы по тарифам № 13 (579) от 04 апреля 2014 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.fstrf.ru/about/activity/reports/12/GO_FST_2013_31_marta_2014.pdf. Дата обращения: 01.08.2014.

62. Калянов, Г.Н. Методология реорганизации бизнес-процессов предприятий / Г.Н. Калянов // Международная конференция по проблемам управления. Избранные труды. Том 1. Москва: СИНТЕГ. – 1999. – с.227 – 237.

63. Каплан, Р. Система сбалансированных показателей: от стратегии к действию : пер. с англ. / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 214 с.

64. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

65. Касимова, А.И. Применение терминов «расходы», «издержки», «затраты» в различных системах учета финансовой информации / А. И. Касимова // Управленческий учет. – 2011. – № 3. – С. 38-46.

66. Каспина, Р. Г. Применение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете при формировании бизнес-модели организации / Р.Г. Каспина, Л.С. Хапугина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №39 (285). – с. 2-8.

67. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник / В.Э. Керимов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2014. – 484 с.

68. Керимов, В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях: учебное пособие / В.Э. Керимов. – М. : Изд-во Эксмо, 2005. – 144 с.

69. Керимов, В.Э. Стратегический учет: учебное пособие / В.Э. Керимов. – М. : Омега-Л, 2005. – 168 с.

70. Комарова, Г.Б. Теоретические аспекты экономических категорий "издержки", "затраты", "расходы" / Г.Б. Комарова, У.С. Пулатова // Потребительская кооперация. - 2012. - № 2. - С. 41 - 46.

71. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М. : Инфра-М, 2007. – 368 с.

72. Кондратова, И.Г. Основы управленческого учета: учебное пособие / И.Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 160 с.

73. Кондукова, Э.В. ABC: Себестоимость без искажений / Э.В. Кондукова. – М. : Эксмо, 2008. – 288 с.

74. Константинов, В.А. Алгоритм реализации метода Activity Based Costing (ABC) на российских предприятиях / В.А. Константинов // Управленческий учет. – 2013. – № 8. – С. 19 – 24.

75. Константинов, В.А. Грамотное использование понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий / В. А. Константинов, М.Э. Гиновкер, С.А. Алимов // Управленческий учет. – 2006. – № 2. – С. 4-12.

76. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997).

77. Концепция контроллинга: Управленческий учёт. Система отчётности. Бюджетирование : пер. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.

78. Коптелов, А.К. Совершенствование бизнес-процессов телекоммуникационной компании / А.К. Коптелов // Мобильные телекоммуникации. – 2006. - № 7 (65). – С. 45-51.

79. Котенева, Е.Н. Управление затратами предприятия: учебное пособие / Е.Н. Котенев [и др.]. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2008. – 224 с.

80. Красова, О.С. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии: практ. пособие / О.С Красова. – М. : Омега-Л, 2007. – 169 с.

81. Кувалдина, Т.Б. Признание затрат в бухгалтерской учетной системе / Т. Б. Кувалдина // Вестник Челябинского государственного университета. – 2009. – № 19 (157). Экономика. Вып. 21 – С. 138-142.

82. Кузовкова, Т.А. Экономические аспекты конвергентного развития инфокоммуникаций / Т.А. Кузовкова // Электросвязь. – 2009. – № 2. – С. 16-19.

83. Куклев, С.Е. Теоретические основы процессно-ориентированного управления промышленным предприятием / С.Е. Куклев // Вестник Казанского государственного аграрного университета: Экономические науки. – 2011. – № 4. – с. 37 – 41.

84. Либерман, И.А. Управление затратами / И.А. Либерман. – М. : ИКЦ «МарТ», 2006. – 624 с.

85. Лилеева, Л.Р. Финансовый, управленческий и стратегический учет в организациях связи и телекоммуникаций / Л.Р. Лилеева. – Ростов н/Д: ИПО РГПУ, 2006. – 212 с.

86. Лисович, Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко. - Ростов н/Д, 2000. 354 с.

87. Лумпов, Н.А. Фондирование как метод управления затратами / Н.А. Лумпов // Финансовый менеджмент. – 2007. - № 4. – С. 3-8.

88. Манюшко, Е.В. Процессно-ориентированное бюджетирование в промышленной компании : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Манюшко Е.В. – Ростов-на-Дону, 2009. – 28 с.

89. Маняева, В.А. ABC-Метод – учетная информационная система стратегического управления затратами / В.А. Маняева, Ю.С. Андреева // Вестник Са-

марского государственного экономического университета. – 2014. – № 7. – С. 86 – 90.

90. Маняева, В.А. Требования ABC-Метода к реинжинирингу бизнес-процессов коммерческой организации / В.А. Маняева // Вектор науки ТГУ. – 2011. – № 4(18). – С. 141 – 143.

91. Маслова, Т.С. Концептуальная модель управленческого учета на основе методологии ABCM / Т.С. Маслова, Е.А. Москунова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 29. – с. 18 – 23.

92. Международный союз электросвязи [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://mobithinking.com/mobile-marketing-tools/latest-mobilestats>. Дата обращения: 01.08.2014.

93. Мельник, М.В. Финансовый анализ: система показателей и методика проведения: учебное пособие / М.В. Мельник, В.В. Бердников. – М. : Экономистъ, 2006. – 159 с.

94. Менеджмент в телекоммуникациях / Н.П. Резникова, Е.В. Демина [и др.]. – М. : Эко-Трендз, 2005. – 392 с.

95. Мизиковский, И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с.

96. Невешкина, Е.В. Управление затратами и ценообразованием: применение в условиях кризиса. Практическое пособие / Е.В. Невешкина [и др.]. – М. : Издательство «Омега-Л», 2011. – 134 с.

97. Немировский И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета: пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. – М.: Вильямс, 2007. – 572 с.

98. Нефедова, С.В. Внутренняя (управленческая) отчетность и методология ее анализа / С.В. Нефедова // Вестник Тульского филиала Финуниверсета. – 2014. – № 1. – С. 79 – 80.

99. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

100. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М. : Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с.

101. Новиченко, П.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности : учебник / П.П. Новиченко, И.М. Рендухов. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 224 с.

102. Нурмагомедова, Н.В. Разработка моделирующей сети обеспечивающих бизнес процессов предприятия / Н.В. Нурмагомедова // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – №1. – с. 129 – 135.

103. Нурмухаметов, И.Ф. Теоретические аспекты процессно-ориентированного бюджетирования / И.Ф. Нурмухаметов // Экономический вестник Республики Татарстан. – 2011. - №1. – С. 89 – 92.

104. О бухгалтерском учете: федер. закон: [принят Гос. Думой 22.11.2011 № 402-ФЗ: по состоянию на 06.12.2011] (ред. от 28.12.2013).

105. О мерах по обеспечению финансирования создания и функционирования базы данных перенесенных абонентских номеров: постановление Правительства Российской Федерации от 6 августа 2013 г. № 672.

106. О связи: федер. закон: [принят Гос. Думой 18.06.2003 № 126-ФЗ: по состоянию на 07.07.2003] (ред. от 21.07.2014).

107. Об информации, информационных технологиях и защите информации: федер. закон: [принят Гос. Думой 08.07.2006 № 149-ФЗ: по состоянию на 27.07.2006] (ред. от 21.07.2014).

108. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010).

109. Об утверждении Правил возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи: постановление Правительства Российской Федерации от 21 апреля 2005 г. № 246.

110. Орлов, А.И. Организационно-экономическое моделирование: теория принятия решений: учебник / А.И. Орлов. – М. : КНОРУС, 2011. – 568 с.

111. Официальный сайт Института экономических стратегий Отделения общественных наук Российской академии наук [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/2013_07/ES2013-07-Sergey_Pobuyvaev.html. Дата обращения: 01.08.2014.

112. Официальный сайт ОАО «МегаФон» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://khh.corp.megafon.ru/about/>. Дата обращения: 01.08.2014.

113. Официальный сайт ОАО «Ростелеком» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rostelecom.ru>. Дата обращения: 01.08.2014.

114. Палий, В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

115. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета / В.Ф. Палий. – М., 2006.

116. Парахина, В.Н. Стратегический менеджмент: учебник / В.Н. Парахина [и др.]. – М. : КНОРУС, 2007. – 496 с.

117. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н.

118. Попова, Л.В. Управленческий учет и анализ. С практическими примерами / Л.В. Попова. – М. : Дело и сервис, 2006. – 224 с.

119. Портер, М. Конкуренция: пер. с англ. / М.Э. Портер. – М. : Вильямс, 2005. – 608 с.

120. Постановление Правительства РФ от 18.02.2005 № 87 «Об утверждении перечня наименований услуг связи, вносимых в лицензии, и перечней лицензионных условий» (ред. от 24.01.2008).

121. Постановление Правительства РФ от 19.10.2005 № 627 «О государственном регулировании цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика, оказываемые операторами, занимающими существенное положение в сети связи общего пользования» (ред. от 13.10.2008).

122. Постановление Правительства РФ от 21.04.2005 № 242 «Об утверждении Правил государственного регулирования тарифов на универсальные услуги связи» (ред. от 29.11.2007).

123. Постановление Правительства РФ от 25.06.2009 № 532 «Об утверждении перечня средств связи, подлежащих обязательной сертификации».

124. Постановление Правительства РФ от 28.03.2005 № 161 «Об утверждении Правил присоединения сетей электросвязи и их взаимодействия» (ред. от 23.11.2013).

125. Приказ Мининформсвязи России от 02.05.2006 № 54 (ред. от 12.10.2015) «Об утверждении Порядка ведения операторами связи отдельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи».

126. Приказ Мининформсвязи России от 21.03.2006 № 33 «Об утверждении Методических рекомендаций по ведению операторами связи отдельного учёта доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи».

127. Приказ Мининформсвязи РФ от 24.05.2006 № 66 (ред. от 11.04.2008) «Об утверждении Методики расчета экономически обоснованных затрат и нормативной прибыли на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика и на универсальные услуги связи».

128. Радченко, А.В. Особенности бизнес-процессов на предприятии / А.В. Радченко // Бизнес в законе. – 2009. – № 3. – с. 199 – 201.

129. Раицкий, К.А. Экономика предприятия : учебник для вузов / К.А. Раицкий. – М. : Маркетинг, 1999. – 684 с.

130. Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2004. – 559 с.

131. Российские телекоммуникационные компании в период кризиса. Режим доступа: <http://www.cfin.ru/anticrisis/companies/branch/telecom.shtml>. Дата обращения: 11.11.2015.

132. Рыжков, К. Учёт у организаций связи / К. Рыжков // Аудит и налогообложение. – 2013. – № 4. – С. 28 – 32.

133. Савчук, В.П. Управление прибылью и бюджетирование / В.П. Савчук. – М. : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2010. – 432 с.

134. Самочкин, В.Н. Гибкое развитие предприятия. Эффективность и бюджетирование / В.Н. Самочкин, Ю.Б. Пронин, Е.Н. Логачева и др. – М.: Дело, 2000. – 352 с.

135. Самуйлов, К.Е. Бизнес-процессы и информационные технологии в управлении телекоммуникационными компаниями / К.Е. Самуйлов, А.В. Чукарин, Н.В. Яркина. – Москва : Альбина Паблишерз, 2009 – 442 с.

136. Сапожникова, Н.Г. Внедрение системы бюджетирования – фактор снижения расходов организации / Н.Г. Сапожникова, Ю.В. Ноздрин // Энергия - XXI век. – 2006. – № 4. – С. 99-103.

137. Сафонова, Л.А. Раздельный учет затрат в телекоммуникациях: учебное пособие / Л.А. Сафонова, Н.Ю. Плотникова, Е.И. Зуева. – М. : Горячая линия–Телеком, 2007. – 192 с.

138. Сигидов, Ю.И. Контроллинг в системе управленческого учета: монография / Ю.И. Сигидов, Д.А. Баталов, М.С. Рыбьянцева. – Краснодар: КГАУ, 2011. – 458 с.

139. Ситников, С.Г. Организация производства на предприятиях электро-связи: учебное пособие / С.Г. Ситников, Т.А. Солодова. – М. : Горячая линия–Телеком, 2006. – 293 с.

140. Складенко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [электронный ресурс]: Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html.

141. Слинков, Д.Г. Управленческий учёт: постановка и применение / Д.Г. Слинков. – СПб. : Питер, 2010. – 304 с.

142. Слободняк, И.А. К вопросу об определении понятия «бухгалтерская управленческая отчетность» / И.А. Слободняк // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2011. – № 4. – с. 25 – 30.

143. Современные телекоммуникации. Технологии и экономика / С.А. Довгий [и др.]. – М. : Эко-Трендз, 2003. – 320 с.

144. Суйц, В.П. Управленческий учет: учебник / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007. – 371 с.

145. Сытник, О.Е. Экономическая сущность категорий "затраты", "расходы", "издержки" и их отраслевые особенности / О.Е. Сытник, Ю.А. Леднева // Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета. - 2009. - № 4. - С. 241 - 245.

146. Тельнов, Ю.Ф. Реинжиниринг бизнес-процессов / Ю.Ф. Тельнов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.

147. Трапезникова, Н.Г. Формирование себестоимости услуг на предприятиях электросвязи / Н.Г. Трапезникова // Управленческий учет. – 2008. – № 7. – с. 17 – 22.

148. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия / М.И. Трубочкина. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 218 с.

149. Туякова, З.С. Организация бюджетирования по бизнес-процессам в управленческом учете телекоммуникационных компаний / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 41. – С. 10 – 20.

150. Туякова, З.С. Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2012. – № 13. – С. 369 – 375.

151. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет [и др.]. Под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

152. Фатхутдинов, Р.А. Управленческие решения: учебник / Р.А. Фатхутдинов. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 344 с.

153. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Колл. авторов ; Под общ. ред. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.

154. Финансовый менеджмент: теория и практика. Учебник / Под ред. Е.С. Стояновой. – М.: Издательство «Перспектива», 1998. – 656 с.

155. Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе : пер. с англ. / М. Хаммер, Дж. Чампи. – СПб.: Издательство С.-Петербургского университета, 1997. – 332 с.

156. Харрингтон, Дж. Улучшение бизнес-процессов / Дж. Харрингтон. – Издательский дом «Вильямс», 2002.

157. Хахонова, Н.Н. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета / Н.Н. Хахонова, В.У. Галустов // Учет и статистика. – 2015. – № 1. – С. 27-34.

158. Хахонова, Н.Н. Концептуальные подходы к построению управленческого учета денежных потоков / Н.Н. Хахонова // Управленческий учет. – 2006. – № 2. – С. 33-38.

159. Хахонова, Н.Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации / Н.Н. Хахонова // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 9. – С. 231-235.

160. Хорин, А.Н. Стратегический анализ: учебное пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2006. – 288 с.

161. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен [и др.]; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

162. Хруцкий, В.Е., Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

163. Чаадаев, В.К. Бизнес-процессы в компаниях связи / В.К. Чаадаев. – М. : Эко-Трендз, 2004. – 176 с.

164. Чая, В.Т. Система бюджетирования и управленческая отчетность в агрохолдингах / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 14. – с. 2 – 21.

165. Черемушникова, Т.В. Совершенствование методического обеспечения управленческого учета по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях : дис. ... канд. экон. наук : защищена 24.06.2014 : утв. 24.06.2014 / Т.В. Черемуш-

никова. – ФГБОУ ВПО Оренбургский государственный университет, 2014. – 187 с.

166. Шалаев, А.П. Процессное управление в соответствии с требованиями стандарта ISO 9001: 2008. И не только / А.П. Шалаев, Л.Е. Скрипко // Методы менеджмента качества. – 2010. – № 1. – С. 27-31.

167. Шеер, А-В. Бизнес-процессы. Основные понятия. Теория. Методы: пер. с англ. / А-В. Шеер. – М. : Весть-МетаТехнология, 1999. – 152 с.

168. Шеер, А-В. Моделирование бизнес-процессов: пер. с англ. / А.В. Шеер. – М. : Весть-МетаТехнология, 2000. – 222 с.

169. Шеремет, А.Д. Управленческий анализ на предприятиях связи: учебное пособие / А.Д. Шеремет, Е.Н. Дадеркина. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 144 с.

170. Шигаев, А.И. Методологические вопросы учета накладных расходов по видам деятельности / А.И. Шигаев // Современный бухгалтерский учет. – 2002. – № 6. – с. 20 – 27.

171. Шим, Дж. К. Основы коммерческого бюджетирования: пер. с англ. / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – СПб.: Пергамент, 1998. – 496 с.

172. Ширококов, В.Г. Роль управленческого учета в развитии современной организации / В.Г. Ширококов, А.Н. Иващенко // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 5. – С.15-18.

173. Шишкеедова, Н.Н. Затраты, расходы, себестоимость, основные классификации затрат / Н.Н. Шишкеедова // Советник бухгалтера. - 2011. - № 2.

174. Шпаченков, Ю.А. Становление процессного подхода в рамках устойчивейшей функциональной структуры современных организаций / Ю.А. Шпаченков, Ю.В. Тараскина // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика. – 2013. – № 2. – с. 71 – 78.

175. Щиборщ, К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 542 с.

176. Энтони Р. Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

177. Юдина, Л.Н. Управленческая отчетность организации / Л. Н. Юдина // Экономический анализ. Теория и практика. – 2007. – № 15(96). – С. 17 – 20.
178. Davenport T. Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology. 1993, Boston , MA.: Harvard Business School Press.
179. Ericsson Quality Institute. Business Process Management. Ericsson, Gothenburg Sweden, 1993.
180. Martin J.H. Enterprise engineering: the key to corporate survival. – Lancashire, England: Savant Institute, 1994.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Статистические данные об объёме услуг связи телекоммуникационных компаний РФ за 2011 – 2013 гг., млн. руб.

Наименование показателей	2011 год		2012 год		2013 год		Темп роста 2012 к 2011, %		Темп роста 2013 к 2012, %	
	всего	в т.ч. Хабаровский край	всего	в т.ч. Хабаровский край	всего	в т.ч. Хабаровский край	всего	в т.ч. Хабаровский край	всего	в т.ч. Хабаровский край
Связь - всего	1 424 869,3	16 560,5	1 530 986,4	18550,3	1 608 804,8	17672,8	107,45	112,02	105,08	95,26
в том числе										
- почтовая и спецсвязь	115 966,8	1 104,7	126 167,9	1173,1	132 297,8	1208,6	108,80	106,20	104,86	103,03
- документальная	164 873,5	1 871,9	202 143,7	1992,4	214 213,4	2607,7	122,60	106,44	105,97	130,88
- междугородная, внутризональная и международная телефонная	93 446,8	1 292,4	88 592,3	897,9	79 417,4	687,0	94,81	69,48	89,64	76,51
- местная телефонная и услуги таксофонов всех типов	156 411,8	1 674,7	157 586,5	1725,0	143 432,7	1714,1	100,75	103,00	91,02	99,37
- радиосвязь, радиовещание, телевидение и спутниковая связь, проводное вещание, услуги радиочастотных центров	68 467,9	1 396,6	64 826,8	725,7	77 809,8	812,9	94,68	51,96	120,03	112,02
- подвижная	629 337,8	7 679,1	679 202,9	8482,6	718 605,6	8743,8	107,92	110,46	105,80	103,08
- присоединение и пропуск трафика	196 364,7	1 541,1	212 466,3	3553,6	243 028,1	1898,7	108,20	230,59	114,38	53,43

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Анализ стоимости и структуры внеоборотных активов телекоммуникационных компаний РФ за 2012 – 2014 гг.

Наименование показателя	ПАО «Ростелеком»			ПАО «МегаФон»			ПАО «Мобильные ТелеСистемы»		
	2012 год	2013 год	2014 год	2012 год	2013 год	2014 год	2012 год	2013 год	2014 год
Балансовая стоимость основных средств, млн. руб.	282 927	298 193	289 462	185 084	181 796	201 964	141 870	150 649	168 419
Незавершённые капитальные вложения, млн. руб.	47 752	38 047	22 192	552	120	317	34 078	32 361	32 174
Внеоборотные активы, млн. руб.	496 999	422 822	475 206	328 280	361 135	354 980	353 999	367 037	401 725
Валюта баланса, млн. руб.	563 211	534 950	549 457	384 080	449 985	455 647	443 114	431 109	492 370
Удельный вес стоимости основных средств во внеоборотных активах, %	56,93	70,52	60,91	50,13	43,74	56,89	40,08	41,04	41,92
Удельный вес стоимости капитальных вложений во внеоборотных активах, %	9,61	9,00	4,67	0,17	0,03	0,09	9,63	8,82	6,53
Удельный вес стоимости основных средств в валюте баланса, %	50,23	55,74	52,68	42,85	35,10	44,32	32,02	34,94	34,21
Удельный вес стоимости капитальных вложений в валюте баланса, %	8,48	7,11	4,04	0,14	0,03	0,07	7,7	7,51	6,53

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Матрица классификации расходов телекоммуникационной компании для целей системы управленческого учёта

Код аналитики	Наименование статьи	По отношению к объёму оказанных услуг		По степени регулируемости		По планируемости		Роль в процессе оказания услуг	
		переменные	постоянные	регулируемые	нерегулируемые	планируемые	непланируемые	основные	накладные
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
100000	Материальные расходы								
101000	Кабель	✓		✓		✓		✓	
101001	Медный кабель	✓		✓		✓		✓	
101002	Волоконнооптический кабель	✓		✓		✓		✓	
102000	Строительные материалы		✓	✓		✓			✓
103000	Канцелярские товары		✓	✓		✓			✓
104000	Спецодежда и прочие средства индивидуальной защиты		✓	✓		✓			✓
105000	Хозинвентарь и хозпринадлежности		✓	✓		✓			✓
106000	Средства пожаротушения		✓	✓		✓		✓	
107000	Запасные части для оборудования и сооружений связи	✓		✓		✓			✓
108000	Запасные части для транспорта		✓	✓		✓			✓
109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники		✓	✓		✓			✓
110000	Запасные части к прочему оборудованию и механизмам		✓	✓		✓			✓
111000	Топливо		✓	✓		✓			✓
112000	Товары, включаемые в стоимость услуг связи	✓		✓		✓		✓	
112001	DSL-модемы	✓		✓		✓		✓	
112002	Set-top-Box	✓		✓		✓		✓	
112003	ТВ-приставки	✓		✓		✓		✓	

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
112004	IAD	V		V		V		V	
112005	прочие товары	V		V		V		V	
113000	Прочие материалы		V	V		V			V
114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей		V	V		V			
200000	Услуги сторонних организаций								
201000	Аренда		V	V		V		V	V
201001	Лизинговые платежи		V	V		V		V	
201002	Арендная плата за землю		V	V		V		V	
201003	Аренда транспортных средств		V	V		V			V
201004	Аренда прочего имущества		V	V		V			V
201005	Аренда зданий, помещений, сооружений		V	V		V			V
201006	Аренда оборудования и сооружений связи		V	V		V		V	
202000	Услуги операторов связи	V		V		V		V	
202001	предоставление в пользование каналов (трактов) и физических цепей	V		V		V		V	
202002	услуги Интернет, используемые для оказания услуг связи	V		V		V		V	
202003	расходы за точки подключения	V		V		V		V	
202004	расходы по пропуску междугородного и международного трафика с кодов DEF	V		V		V		V	
202005	услуги по пропуску трафика	V		V		V		V	
202006	предоставление услуг передачи данных (кроме услуг Интернет)	V		V		V		V	
202007	услуги по роумингу	V		V		V		V	
202008	прочие расходы		V	V		V		V	

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
203000	Услуги сторонних организаций по техобслуживанию, ремонту и содержанию оборудования, сооружений связи	V		V		V		V	
204000	Услуги сторонних организаций по техобслуживанию, ремонту, содержанию зданий, помещений, сооружений и оборудования (кроме оборудования и сооружений связи)		V	V		V			V
205000	Проверка приборов		V	V		V		V	
206000	Расходы на интерактивные развлекательные услуги		V	V		V		V	
206001	Ретрансляция каналов		V	V		V		V	
206002	Видеопрокат		V	V		V		V	
206003	Прочие		V	V		V			V
207000	Вознаграждения посредникам		V	V		V			V
208000	Расходы на подготовку и подбор кадров		V	V		V			V
209000	Транспортные услуги		V	V		V			V
210000	Аудиторские услуги		V	V		V			V
211000	Охрана		V	V		V			V
212000	Консультационные услуги		V	V		V			V
213000	Услуги по развитию и поддержке информационных технологий		V	V		V		V	
214000	Расходы на информационные услуги		V	V		V		V	
215000	Услуги связи, не относящиеся к технологическому процессу оказания услуг связи		V	V		V			

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
216000	Расчеты с ФГУП "Радиочастотный центр" за использование радиочастотного ресурса	V			V	V		V	
300000	Расходы на персонал								
301000	Заработная плата		V	V		V		V	V
302000	Компенсационные выплаты в связи с сокращением работника		V	V		V		V	V
303000	Выплаты в соответствии с Коллективным договором и Трудовыми контрактами		V	V		V		V	V
304000	Отчисления во внебюджетные фонды		V	V		V		V	V
305000	Страхование персонала		V	V		V		V	V
306000	Расходы на подготовку и подбор кадров		V	V		V		V	V
307000	Расходы на мероприятия по охране труда		V	V		V		V	V
400000	Амортизация								
401000	Амортизационные отчисления по основным средствам		V		V	V		V	V
402000	Амортизационные отчисления по НМА		V		V	V		V	V
500000	Налоги и сборы, входящие в себестоимость								
501000	Налог на землю		V		V	V			V
502000	Транспортный налог		V		V	V			V
503000	Плата за загрязнение окружающей среды		V		V	V			V
504000	Прочие налоги		V		V	V			V
600000	Прочие расходы								
601000	Командировочные расходы		V	V		V			V

Окончание приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
602000	Представительские расходы		√	√		√			√
603000	Расходы на рекламу		√	√		√			√
604000	Расходы по страхованию, связанному с имуществом		√	√		√			√
606000	Расходы по выдаче и полученным разрешениям на осуществление специальных видов деятельности		√	√		√			√
607000	Обязательные отчисления в резерв универсального обслуживания		√	√		√			√
609000	Подписка на газеты, журналы		√	√		√			√
610000	Оплата нотариальных услуг		√	√		√			√
611000	Услуги инкассации		√	√		√			√
612000	Государственная пошлина		√		√	√			√
613000	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей		√	√		√			√
614000	Резервы по сомнительным долгам		√	√		√			√
615000	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги		√	√		√			√
616000	Расходы на оплату услуг кредитных организаций		√	√		√			√
618000	Судебные расходы		√		√		√		√
619000	Потери								
700000	Расходы на выполнение мероприятий гражданской обороны, предупреждение и ликвидацию последствий чрезвычайных ситуаций		√	√	√	√	√		√

ПРИЛОЖЕНИЕ 4



Рис. 1. Модель системы управленческого учета расходов телекоммуникационной компании

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Описание видов деятельности по бизнес-процессам телекоммуникационной компании для метода ABC

Вид деятельности	Владелец бизнес-процесса	Функции	Потребитель
1	2	3	4
1.1.1 Управление маркетингом	Отдел маркетинга	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Отдел маркетинга
1.1.2 Сегментация рынка услуг	Отдел маркетинга	Сегментация рынка услуг	Отдел продаж
1.1.3 Маркетинговый анализ	Отдел маркетинга	Маркетинговый анализ	Отдел продаж
1.1.4 Рекламирование и продвижение услуг	Отдел маркетинга	PR и работа со СМИ по продвижению услуг	Отдел продаж
1.2.1 Координация процесса разработки услуги	Департамент информационных технологий	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Департамент информационных технологий
1.2.2 Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания	Департамент информационных технологий	Разработка инвестиционных проектов и генеральных схем развития сети связи оператора (расходы, которые не капитализируются)	Отдел продаж Отдел маркетинга
1.2.3 Создание и испытание прототипов	Департамент информационных технологий	Создание и испытание прототипов	Отдел продаж Отдел маркетинга
1.3.1 Управление процессом предоставления услуг	Департамент эксплуатационно-технический	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Департамент эксплуатационно-технический
1.3.2 Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа	Департамент эксплуатационно-технический	Предоставление и обслуживание специальных сооружений для размещения оборудования Вентиляция и кондиционирование оборудования Ежедневный контроль состояния оборудования Измерения нагрузки сети для расчетов с присоединенными операторами Включение новых соединительных линий Тестирование и калибровка оборудования Техническое обеспечение СОРМ	Клиент

Продолжение приложения 5

1	2	3	4
		Деятельность по текущему и капитальному ремонту оборудования сети	
1.3.3 Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования подвижной и спутниковой связи	Департамент эксплуатационно-технический	Те же функции для оборудования спутниковой связи	Клиент
1.4.1 Управление закупками	Департамент материального обеспечения и управления фондами	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Департамент материального обеспечения и управления фондами
1.4.2 Получение материалов и организация складского хозяйства	Департамент материального обеспечения и управления фондами	Получение материалов и организация складского хозяйства Расходы по эксплуатации и обслуживанию складского оборудования, подъемно-транспортных механизмов, машин и т.п. Лизинговые платежи за складское оборудование, подъемно-транспортные машины, механизмы и т.п., полученные в лизинг	Департамент эксплуатационно-технический Другие ЦФО
1.4.3 Контроль обеспеченности материальными запасами	Департамент материального обеспечения и управления фондами	Заключение и ведение договоров с поставщиками оборудования Работа с таможней Управление складскими запасами	Департамент эксплуатационно-технический Другие ЦФО
1.5.1 Управление ресурсами информационной системы	Департамент информационных технологий	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Департамент информационных технологий
1.5.2 Разработка и сопровождение прикладных программ	Департамент информационных технологий	Разработка и сопровождение прикладных программ	Департамент эксплуатационно-технический, корпоративного управления
1.5.3 Разработка и управление системами защиты информации	Отдел информационной безопасности	Эксплуатация и обслуживание оборудования, предназначенного для обеспечения защиты информационных ресурсов Общества	

Продолжение приложения 5

1	2	3	4
		Защита информации, составляющей тайну связи или относящейся к иной охраняемой законом тайне Эксплуатация средств разграничения доступа к информации Антивирусная защита Обследование и аттестация объектов информатизации	Департамент эксплуатационно-технический Департамент корпоративного управления
1.5.4 Предоставление информационных отчетов	Департамент информационных технологий	Подготовка, оформление документов, предусмотренных агентскими договорами с операторами м/м связи (оформление и рассылка оферт, составление отчетов по итогам акцептования оферт, проведение переговоров, материальные расходы, прочие)	Операторы связи (клиенты)
1.6.1 Предоставление в аренду средств и систем связи	Департамент информационных технологий	Расходы, связанные с оказанием услуг, сопровождающих оказание услуг связи, для прочих операторов связи	Операторы связи (клиенты)
2.1.1 Общее текущее управление организацией	Департамент корпоративного управления	Разработка стратегии развития на рынках услуг связи Разрешение юридических и договорных вопросов Работа с инвесторами и акционерами Разработка тарифов на регулируемые и нерегулируемые услуги Работа руководителей компании, их помощников и секретариата Обеспечение безопасности компании Расходы на оплату услуг связи для руководителей Расходы на оплату услуг связи для служебного использования Консультационные и информационные услуги, связанных с управлением Общества Организация системы документооборота (кроме программного обеспечения систем электронного документооборота) Обеспечение выполнения мероприятий ГО и ЧС, осуществляемых для собственных нужд компании, в пределах установленных смет Работы, связанные с системой управления рисками в компании	Другие ЦФО

Продолжение приложения 5

1	2	3	4
		Отчисления в резерв универсального обслуживания	
2.1.2 Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании	Департамент развития бизнеса	Планирование развития сети электросвязи оператора (расходы, которые не капитализируются) Руководство реорганизацией организационной структуры операторов	Департамент корпоративного управления
2.2.1 Разработка и реализация стратегии управления защитой окружающей среды	Департамент корпоративного управления	Разработка и реализация стратегии управления защитой окружающей среды	Департамент корпоративного управления
2.2.2 Восстановление окружающей среды	Департамент корпоративного управления	Восстановление окружающей среды	Департамент корпоративного управления
2.3.1 Управление внешними связями	Департамент корпоративного управления	Управление внешними связями	Клиент
2.3.2 Управление связями с общественностью	Департамент корпоративного управления	Управление связями с общественностью	Клиент
2.4.1 Ведение бухгалтерского учёта	Финансовый департамент	Управленческий учет и отчетность Бухгалтерский учет Распространение информации внутри компании	Другие ЦФО
2.4.2 Экономический анализ	Финансовый департамент	Управление финансовыми ресурсами Анализ финансовой, производственной деятельности Планирование и ведение статистической отчетности Работа с кредиторской задолженностью	Другие ЦФО
2.4.3 Внутренний аудит и контроль	Финансовый департамент	Внутренний аудит и контроль	Другие ЦФО
2.5.1 Организация кадрового документооборота	Отдел кадров	Разработка стратегии работы с персоналом Подбор персонала Работа комнаты отдыха, комнаты психологической разгрузки и т.д. Прочие операции по работе с персоналом	Другие ЦФО

Продолжение приложения 5

1	2	3	4
2.5.2 Планирование и проведение обучения сотрудников	Отдел кадров	Планирование и проведение обучения сотрудников	Другие ЦФО
2.6.1 Информационное обеспечение управлением деятельности компании	Департамент информационных технологий	Обеспечение работоспособности средств автоматизации системы управления	Другие ЦФО
3.1.1 Управление процесса расчётного обслуживания	Отдел продаж	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Отдел продаж
3.1.2 Продажа услуг	Отдел продаж	Деятельность по продаже услуг абонентам от первого контакта до принятия абонентом решения о получении услуг и оформления заявки на подключение Определение наличия технической возможности предоставления услуг связи Подбор тарифного плана для абонента Присвоение абонентского номера Регистрация нового абонента в учетных записях (базах данных) оператора Работы, связанные с предоставлением доступа Подключение абонентского устройства Работы по кроссировке абонентского номера Оформление договорных документов	Клиент
3.1.3 Проведение расчетов и выставление счетов абонентам за услуги	Отдел продаж	Формирование, печать счетов, счетов-фактур, актов выполненных работ, актов сверки платежей Оформление оплаты Контроль дебиторской задолженности Оформление претензий по неисполнению обязательств по договорам на оказание услуг связи Ведение исковой деятельности	Клиент

Окончание приложения 5

1	2	3	4
3.2.1 Управление сервисным обслуживанием	Департамент сервисного обслуживания	Управление бизнес-процессом: бюджетирование, учет, контроль, анализ	Департамент сервисного обслуживания
3.2.2 Обработка запросов и предоставление сервисной поддержки пользователям	Департамент сервисного обслуживания	Бесплатные справки пользователям	Клиент
3.2.3 Оценка качества сервисного обслуживания	Департамент сервисного обслуживания	Работа с претензиями абонентов, связанных с ненадлежащим исполнением обязательств по договорам на оказание услуг	Департамент корпоративного управления

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Классификация расходов телекоммуникационной компании по бизнес-процессам

Вид деятельности	Номер счета	Статья расходов		Центр расходов (источник информации для оценки расходов)
		Код	Наименование	
1	2	3	4	5
Основные бизнес-процессы				
1.1.1 Управление маркетингом	35.111	103000	Канцелярские товары	ОМ, ДМОиУФ
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ОМ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОМ, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ОМ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОМ, ФД
1.1.2 Сегментация рынка услуг	35.112	301000	Заработная плата	ОМ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОМ, ФД
		212000	Консультационные услуги	ОМ
1.1.3 Маркетинговый анализ	35.113	301000	Заработная плата	ОМ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОМ, ФД
		212000	Консультационные услуги	ОМ
1.1.4 Рекламирование и продвижение услуг	35.114	603000	Расходы на рекламу	ОМ
		301000	Заработная плата	ОМ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОМ, ФД
1.2.1 Координация процесса разработки услуги	35.121	103000	Канцелярские товары	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК, ДРБ
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД, ДРБ
1.2.2 Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания	35.122	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК, ДРБ
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД, ДРБ

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5
		212000	Консультационные услуги	ДИТ, ФД, ДРБ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДИТ, ФД, ДРБ
1.2.3 Создание и испытание прототипов	35.123	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДИТ, ДМОиУФ, ДРБ
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК, ДРБ
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД, ДРБ
		212000	Консультационные услуги	ДИТ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДИТ, ФД
		1.3.1 Управление процессом предоставления услуг	35.131	103000
114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей			ДЭТ, ДМОиУФ
401000	Амортизационные отчисления по основным средствам			ДЭТ, ДМОиУФ
301000	Заработная плата			ДЭТ, ОК
304000	Отчисления во внебюджетные фонды			ДЭТ, ФД
204000	Услуги сторонних организаций по техобслуживанию, ремонту, содержанию зданий, помещений, сооружений и оборудования (кроме оборудования и сооружений связи)			ДЭТ, ДМОиУФ
1.3.2 Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования сети абонентского доступа	35.132	101000	Кабель	ДЭТ, ДМОиУФ
		107000	Запасные части для оборудования и сооружений связи	ДЭТ, ДМОиУФ
		104000	Спецодежда и прочие средства индивидуальной защиты	ДЭТ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДЭТ, ДМОиУФ
		216000	Расчеты с ФГУП "Радиочастотный центр" за использование радиочастотного ресурса	ДЭТ, ДРОС
		301000	Заработная плата	ДЭТ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДЭТ, ФД
		201006	Аренда оборудования и сооружений связи	ДЭТ, ДМОиУФ
		202000	Услуги операторов связи	ДЭТ, ДРОС
		203000	Услуги сторонних организаций по техобслуживанию, ремонту и содержанию оборудования, сооружений связи	ДЭТ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДЭТ, ФД
	35.133	101002	Волоконнооптический кабель	ДЭТ, ДМОиУФ
		107000	Запасные части для оборудования и сооружений связи	ДЭТ, ДМОиУФ

1	2	3	4	5
1.3.3 Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт оборудования подвижной и спутниковой связи		104000	Спецодежда и прочие средства индивидуальной защиты	ДЭТ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДЭТ, ДМОиУФ
		216000	Расчеты с ФГУП "Радиочастотный центр" за использование радиочастотного ресурса	ДЭТ, ДРОС
		301000	Заработная плата	ДЭТ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДЭТ, ФД
		201006	Аренда оборудования и сооружений связи	ДЭТ, ДМОиУФ
		202000	Услуги операторов связи	ДЭТ, ДРОС
		203000	Услуги сторонних организаций по техобслуживанию, ремонту и содержанию оборудования, сооружений связи	ДЭТ, ДМОиУФ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДЭТ, ФД
1.4.1 Управление закупками	35.141	103000	Канцелярские товары	ДМОиУФ
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ДМОиУФ, АХС
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДМОиУФ, ФД
		301000	Заработная плата	ДМОиУФ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДМОиУФ, ФД
1.4.2 Получение материалов и организация складского хозяйства	35.142	108000	Запасные части для транспорта	ДМОиУФ, АХС
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ДМОиУФ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДМОиУФ, ФД
		111000	Топливо	ДМОиУФ
1.4.3 Контроль обеспеченности материальными запасами	35.143	301000	Заработная плата	ДМОиУФ, ФД
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДМОиУФ, ФД
1.5.1 Управление ресурсами информационной системы	35.151	103000	Канцелярские товары	ДИТ
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ДИТ, АХС
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД
		212000	Консультационные услуги	ДИТ
1.5.2 Разработка и сопровождение прикладных программ	35.152	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДИТ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДИТ
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК

1	2	3	4	5
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД
		212000	Консультационные услуги	ДИТ
		213000	Услуги по развитию и поддержке информационных технологий	ДИТ
		214000	Расходы по информационным услугам	ДИТ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДИТ
1.5.3 Разработка и управление системами защиты информации	35.153	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ОИБ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОИБ, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ОИБ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОИБ, ФД
		212000	Консультационные услуги	ОИБ
		213000	Услуги по развитию и поддержке информационных технологий	ОИБ
		214000	Расходы по информационным услугам	ОИБ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ОИБ, ФД
1.5.4 Предоставление информационных отчётов	35.154	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДИТ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДИТ, ФД
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД
		213000	Услуги по развитию и поддержке информационных технологий	ДИТ
		214000	Расходы по информационным услугам	ДИТ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДИТ
1.6.1 Предоставление в аренду средств и систем связи	35.161	201002	Арендная плата за землю	ДИТ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДИТ, ДМОиУФ
		402000	Амортизационные отчисления по НМА	ДИТ, ФД
Управленческие бизнес-процессы				
2.1.1 Общее текущее управление организацией	36.211	601000	Командировочные расходы	ДКУ
		108000	Запасные части для транспорта	ДКУ, АХС
		301000	Заработная плата	ДКУ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДКУ, ФД
		211000	Охрана	ДКУ, АХС, СО

1	2	3	4	5
		212000	Консультационные услуги	ЮД, ДКУ, ФД
		604000	Расходы по страхованию, связанному с имуществом	ЮД, ДКУ,
		605000	Расходы по лицензиям на осуществление специальных видов деятельности	ЮД, ДКУ, ФД
		606000	Расходы по выдаче и полученным разрешениям на осуществление специальных видов деятельности	ЮД, ДКУ, ФД
		607000	Обязательные отчисления в резерв универсального обслуживания	ЮД, ДКУ, ФД
		608000	Расходы на органы корпоративного управления	ЮД, ДКУ
		609000	Подписка на газеты, журналы	
		610000	Оплата нотариальных услуг	ЮД, ДКУ
		611000	Услуги инкассации	
		612000	Государственная пошлина	ЮД, ДКУ
		613000	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	ЮД, ДКУ, ФД
		614000	Резервы по сомнительным долгам	ЮД, ДКУ, ФД
		615000	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	ЮД, ДКУ, ФД
		616000	Расходы на оплату услуг кредитных организаций	ЮД, ДКУ, ФД
		617000	Расходы на культурно-массовые мероприятия	ДКУ, ДРБ
		618000	Судебные расходы	ЮД, ДКУ
2.1.2 Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании	36.212	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДРБ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДРБ
		301000	Заработная плата	ДРБ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДРБ, ФД
2.2.1 Разработка и реализация стратегии управления защитой окружающей среды	36.221	301000	Заработная плата	ДКУ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДКУ, ФД
2.2.2 Восстановление окружающей среды	36.222	503000	Плата за загрязнение окружающей среды	ДКУ, ФД, ЮД
		212000	Консультационные услуги	ДКУ, ФД, ЮД
2.3.1 Управление внешними связями	36.231	602000	Представительские расходы	ДКУ, ДРБ
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДКУ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДКУ, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ДКУ, ОК

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДКУ, ФД
2.3.2 Управление связями с общественностью	36.241	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДКУ, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДКУ, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ДКУ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДКУ, ФД
2.4.1 Ведение бухгалтерского учёта	36.251	103000	Канцелярские товары	ФД
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ФД, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ФД
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ФД
		301000	Заработная плата	ФД, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ФД
		210000	Аудиторские услуги	ФД
2.4.2 Экономический анализ	36.252	103000	Канцелярские товары	ФД
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ФД, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ФД
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ФД, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ФД, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ФД
2.4.3 Внутренний аудит и контроль	36.253	103000	Канцелярские товары	ФД
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ФД, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ФД
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ФД, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ФД, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ФД
2.5.1 Организация кадрового документооборота	36.261	103000	Канцелярские товары	ОК
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ОК, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ОК
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОК, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ОК, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОК

1	2	3	4	5
2.5.2 Планирование и проведение обучения сотрудников	36.262	212000	Консультационные услуги	ОК
		301000	Заработная плата	ФД, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ФД
		208000	Расходы на подготовку и подбор кадров	ОК
2.6.1 Информационное обеспечение управления деятельностью компании	36.271	109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ОК
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОК
		301000	Заработная плата	ДИТ, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДИТ, ФД
		212000	Консультационные услуги	ДИТ
		213000	Услуги по развитию и поддержке информационных технологий	ДИТ
		214000	Расходы по информационным услугам	ДИТ
Вспомогательные бизнес-процессы				
3.1.1 Управление процесса расчётного обслуживания	37.311	103000	Канцелярские товары	ОП
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ОП, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ОП, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОП, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ОП, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОП, ФД
3.1.2 Продажа услуг	37.312	103000	Канцелярские товары	ОП
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ОП, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ОП, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОП, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ОП, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОП, ФД
3.1.3 Проведение расчетов и выставление счетов абонентам за услуги	37.313	103000	Канцелярские товары	ОП
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ОП, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ОП, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ОП, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ОП, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ОП, ФД
		214000	Расходы по информационным услугам	ОП, ДИТ

Окончание приложения 6

1	2	3	4	5
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДСО, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ДСО, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДСО, ФД
3.2.1 Управление сервисным обслуживанием	37.321	103000	Канцелярские товары	ДСО
		114000	ТМЦ стоимость до 40 тыс. рублей	ДСО, АХС
		109000	Запасные части для компьютерной и оргтехники	ДСО, ДМОиУФ
		401000	Амортизационные отчисления по основным средствам	ДСО, ДМОиУФ
		301000	Заработная плата	ДСО, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДСО, ФД
3.2.2 Обработка запросов и предоставление сервисной поддержки пользователей	37.322	301000	Заработная плата	ДСО, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДСО, ФД
3.2.3 Оценка качества сервисного обслуживания	37.323	301000	Заработная плата	ДСО, ОК
		304000	Отчисления во внебюджетные фонды	ДСО, ФД

Условные обозначения:

ДЭТ- Департамент эксплуатационно-технический, ОК – Отдел кадров, ДМОиУФ – Департамент материального обеспечения и управления фондами, АХС – Административно-хозяйственная служба, ОМ – Отдел маркетинга, ДРОС – Департамент работы с операторами связи, ДИТ – Департамент информационных технологий, ОИБ – Отдел информационной безопасности, ФД – Финансовый департамент, СО – Служба охраны, ЮД – Юридический департамент, ДРБ – Департамент развития бизнеса, ДКУ - Департамент корпоративного управления, ОП – Отдел продаж, ДСО – Департамент сервисного обслуживания.

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Формирование себестоимости вида деятельности основных бизнес-процессов

Показатель	Вид деятельности									
	1.1.1	1.1.2	1.1.3	1.1.4	1.2.1	1.2.2	1.2.3	1.3.1	1.3.2	1.3.3
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Прямые расходы вида деятельности (по результатам первого этапа учета расходов)	190236	130411	345781	894120	54780	85941	122087	1140566	1868798	2874370
Косвенные расходы вида деятельности:										
По результатам второго этапа - распределенные с видов деятельности:										
2.5.1. Организация кадрового документооборота	21760				20086			223410		
2.5.2. Планирование и проведения обучения сотрудников								420000		
2.1.1. Общее текущее управление организацией	456295				506994			659093		
2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании								915114		
2.4.1. Ведение бухгалтерского учета	73248				109873			238058		
2.4.2. Экономический анализ	35446				53169			115199		
2.4.3. Внутренний аудит и контроль	31448				47173			102207		

Продолжение приложения 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
По результатам третьего этапа - распределенные с видов деятельности										
1.1.1. Управление маркетингом		76938	203998	527497						
1.2.1. Координация процесса разработки услуги						327224	464851			
1.3.1. Управление процессом предоставления услуг									1337090	2056557
1.4.1. Управление закупками										
1.5.1. Управление ресурсами информационной системы										
Итого себестоимость вида деятельности	808433	207349	549779	1421617	792075	413165	586938	3813647	3205888	4930927

Продолжение приложения 7

1	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1.3.1. Управление процессом предоставления услуг									3393647
1.4.1. Управление закупками		542775	393173						935948
1.5.1. Управление ресурсами информационной системы					325040	448064	187598		960702
Итого себестоимость вида деятельности	935948	660395	478374	960702	670748	924618	387125	1244057	22991785

ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Формирование себестоимости вида деятельности управленческих бизнес-процессов

Показатель	Вид деятельности												
	2.1.1	2.1.2	2.2.1	2.2.2	2.3.1	2.3.2	2.4.1	2.4.2	2.4.3	2.5.1	2.5.2	2.6.1	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Прямые расходы вида деятельности (по результатам первого этапа учета расходов)	4857196	1236187	145780	876505	205899	154321	308740	169520	174538	356377	554000	274560	9313623
Косвенные расходы вида деятельности:													
По результатам второго этапа - распределенные с видов деятельности													
2.6.1. Информационное обеспечение управления деятельностью компании	197683						21965	19219	8237	10982	16474		274560
2.5.1. Организация кадрового документооборота	15064				12554	10043	5021	837	7532				51051
2.5.2. Планирование и проведения обучения сотрудников							150474						150474
2.1.1. Общее текущее управление организацией							354896	253497	202798				811191
2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности							74510						74510

Окончание приложения 8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
2.4.1. Ведение бухгалтерского учета					59514								59514
2.4.2. Экономический анализ					28800								28800
2.4.3. Внутренний аудит и контроль					25552								25552
Итого себестоимость вида деятельности	5069943	1236187	145780	876505	332319	164364	915606	443073	393105	367359	570474	274560	10 789 275

ПРИЛОЖЕНИЕ 9

Формирование себестоимости вида деятельности вспомогательных бизнес-процессов

Показатель	Вид деятельности						
	3.1.1	3.1.2	3.1.3	3.2.1	3.2.2	3.2.3	Итого
Прямые расходы вида деятельности (по результатам первого этапа учета расходов)	310450	1245716	746593	201870	644032	332108	3480769
Косвенные расходы вида деятельности:							
По результатам второго этапа - распределенные с видов деятельности							
2.5.1. Организация кадрового документооборота	3348			14228			17576
2.1.1. Общее текущее управление организацией	709792			354896			1064688
2.1.2. Разработка и ведение процесса непрерывного совершенствования деятельности компании				246563			246563
2.4.1. Ведение бухгалтерского учета	137341			68671			206012
2.4.2. Экономический анализ	66461			33231			99692
2.4.3. Внутренний аудит и контроль	58966			29483			88449
По результатам третьего этапа - распределенные с видов деятельности							
3.1.1. Управление процесса расчётного обслуживания		804311	482047				1286358
3.2.1. Управление сервисным обслуживанием					626087	322855	948942
Итого себестоимость вида деятельности	1286358	2050027	1228640	948942	1270119	654963	7439049