

На правах рукописи

Гибельнева Елена Алексеевна

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ
ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Воронеж – 2016

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Хабаровский государственный университет экономики и права»

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент
Вахрушева Ольга Борисовна

Официальные оппоненты:

Хахонова Наталья Николаевна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет» (РИНХ), профессор кафедры бухгалтерского учета,

Грибанов Александр Аркадьевич, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Байкальский государственный университет»

Защита состоится 10 июня 2016 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5, блок А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» апреля 2016 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 мировых показателей национальной экономикой 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 методик 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 разработаны методика калькулирования себестоимости телекоммуникационной услуги с учетом особенностей технологического процесса ее оказания, процедура бюджетирования и формирования управленческой отчетности. Углубленного исследования также требуют проблемы 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, формирования отчетности 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, Д.А. Ендовицкого, 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. Палия, В.К. Склярченко, И.А. Слободняк, Г.В. Улиной, Н.Н. Хахоновой, А.Д. Шеремета, В.Г. Широкова, Н.Н. Шишкеевой и других, а также 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. Необходимость решения данной проблемы, проведения дальнейших исследований 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 оказываемых 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: статистический, анализ и синтез, индукция и дедукция, систематизация, группировка данных, наблюдение и измерение. Использование общенаучных и специально-научных методов (классификации, счетоводческого моделирования и др.) 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, публич-

ной отчетности телекоммуникационных компаний, материалов 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 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 функциональных 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 «ABC-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 ABC 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 и 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 методические 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), «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. Новосибирск), «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».

Результаты исследования используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Хабаровский государственный университет экономики и права» при проведении лекций и практических занятий по дисциплинам «Бухгалтерский (управленческий) учёт», «Стратегический управленческий учет».

Публикации результатов исследования. Основные результаты исследования опубликованы в 15 статьях, в том числе в пяти научных изданиях, рекомендованных ВАК России 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 использованной литературы, включающего 180 источников.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. 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.

Основополагающими понятиями управленческого учета, бюджетирования, контроля и анализа являются «расходы» и «затраты». Актуальным дискуссионным вопросом в настоящее время является определение сущности данных категорий.

Исследование наиболее известных концептуальных подходов по определению сущности понятий «расходы» и «затраты» в системе учетной информации позволило автору сделать вывод о наличии принципиальных различий, 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.

Обобщение и анализ изложенных в научной литературе точек зрения позволили автору схематично описать соотношение понятий «затраты» и «расходы» в учетной системе (рис. 1).

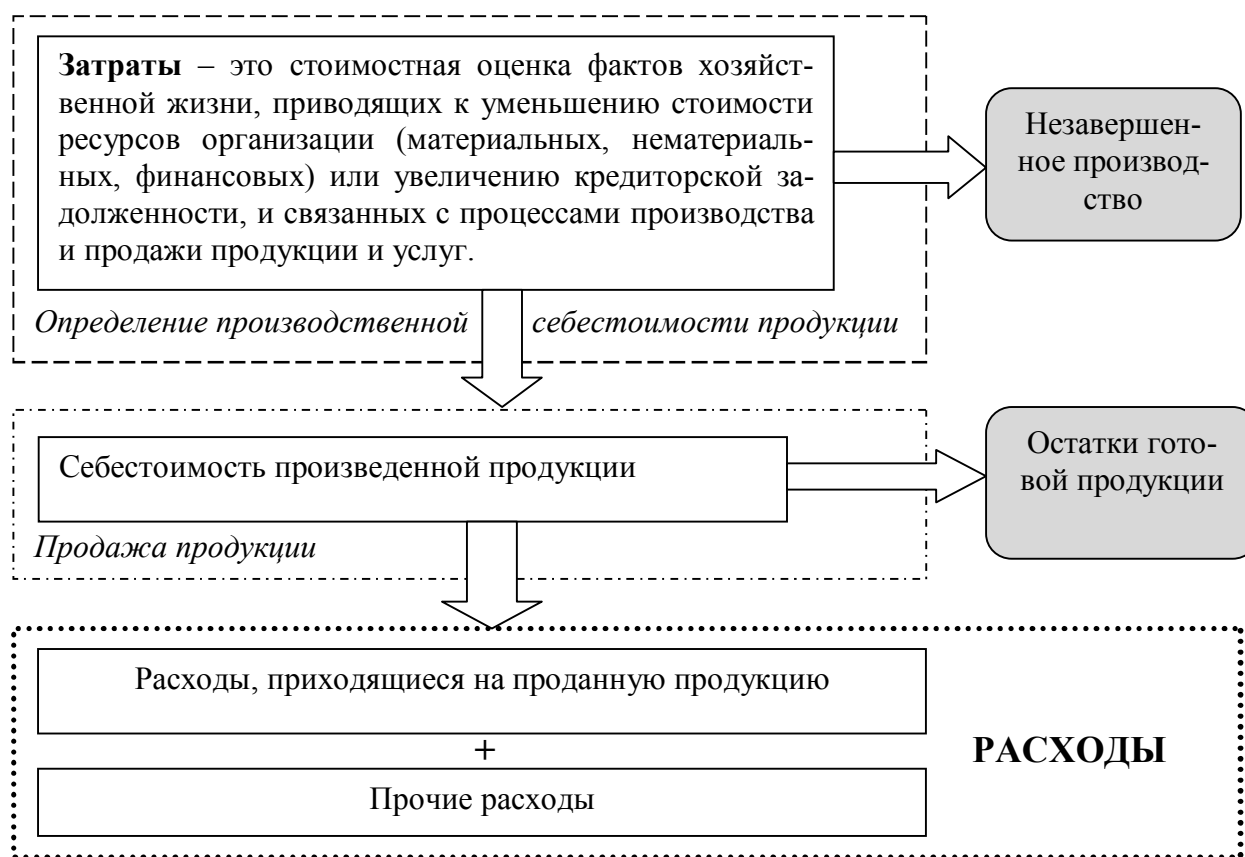


Рис. 1. Взаимосвязь затрат и расходов в учетной системе производственных организаций

У компаний сферы услуг, к которым относятся и телекоммуникационные компании, отсутствует незавершенное производство и остатки готовой продукции. В схеме, составленной автором и представленной на рис. 1, осо-

бо выделены данные учетные категории. Из этого следует, что затраты телекоммуникационной компании в полном объеме входят в состав расходов наряду с прочими расходами.

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). В диссертационном исследовании сформулирована авторская позиция по определению сущности 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. *Расходы* – это совокупность части затрат, приходящихся на проданную продукцию за определенный период времени, и прочих расходов.

Авторская позиция исследования расходов как объекта управленческого учета основана на необходимости полного охвата всех фактов финансово-хозяйственной деятельности, связанных как с основными, так и с прочими видами деятельности организации для принятия управленческих решений.

2. Выявлены и систематизированы особенности телекоммуникационной деятельности по предоставлению услуг связи (непрерывность процесса предоставления услуг 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.

Анализ нормативно-правовой документации по регулированию деятельности компаний связи, статистической информации, сведений публичной отчетности позволили автору выделить особенности деятельности телекоммуникационных компаний и обобщить их в два направления (рис. 2).

В результате выделенные особенности рыночных отношений и деятельности телекоммуникационных компаний позволяют сформулировать организационные мероприятия, которые следует выполнить при разработке, постановке и реализации системы управленческого учёта расходов: определение границ информационного обеспечения системы управленческого учё-

та; утверждение номенклатуры бизнес-процессов, перечня центров ответственности; разработка научно-обоснованного классификатора расходов в разрезе бизнес-процессов, порядка выявления и учёта нерегулируемых расходов, системы счетов и кодов аналитики для управленческого учёта расходов.



Рис. 2. Особенности деятельности телекоммуникационных компаний

3. Предложена структура основных, вспомогательных и управленческих бизнес-процессов, с подразделением их на виды деятельности и определением функциональных 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.

В результате проведенного исследования методических основ ведения телекоммуникационными компаниями учета расходов в соответствии с отраслевыми рекомендациями автором были выделены проблемные вопросы, которые требуют решения для организации управленческого учета, ориентиро-

ванного на современные требования руководства по принятию решений.

Первая проблема действующей нормативно-методической базы учета расходов заключается в том, что предложенный отраслевыми стандартами порядок разработан для ведения учета доходов и расходов операторами связи и не адаптирован для других участников инфокоммуникационного рынка. Вторая проблема связана с узкой целевой направленностью 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. Третья проблема заключается в том, что 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. Четвертая 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 бизнес-процессам.

Оценка современных систем и методов управленческого учета на предмет их соответствия особенностям деятельности телекоммуникационных компаний позволила обосновать целесообразность ведения управленческого учета расходов по бизнес-процессам и разработать соответствующую методику. Учет расходов по выделенным бизнес-процессам позволит решить перечисленные проблемы. Распределение расходов по видам деятельности на основе выделения драйверов, ориентированных на показатели функциональности бизнес-процесса, позволит калькулировать полную себестоимость телекоммуникационных услуг. Информация о себестоимости вида деятельности и бизнес-процесса предназначена для принятия управленческих решений по управлению расходами, осуществления контроля и анализа.

В табл. 1 представлены структурированные по группам виды деятельности и бизнес-процессы для применения в системе управленческого учета, ориентированные на особенности деятельности телекоммуникационных компаний.

**Перечень видов деятельности по бизнес-процессам
телекоммуникационной компании для ведения управленческого учета**

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
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

1	2
Вспомогательные бизнес-процессы	
3.1. Расчетное обслуживание	3.1.1. Управление процессом 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

Выделение автором трех групп бизнес-процессов и видов деятельности, составляющих их основу, проведено на основе анализа направлений деятельности телекоммуникационной компании, технологического процесса оказания и развития услуг, обслуживания клиентов, и определено требованиями, предъявляемыми к системе управленческого учета расходов. В отличие от существующих научных точек зрения и методических рекомендаций в структуру вспомогательных бизнес-процессов автором включены виды деятельности, обеспечивающие качество осуществления основных процессов и гарантирующие общую удовлетворённость потребителей услуг компании (расчетное и сервисное обслуживание).

4. Адаптирована методика управленческого учета расходов «ABC-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 ABC в телекоммуникационных компаниях принятие управленческих решений по управлению расходами будет возможно в разрезе видов деятельности, бизнес-процессов, а также телекоммуникационных услуг.

Выделение особенностей деятельности телекоммуникационных компаний, недостатков в действующем порядке учета расходов и калькулирования себестоимости услуг позволило определить наиболее оптимальное на-

правление развития управленческого учета расходов на методологической основе функционального учета по системе «АВ-costing».

Предлагаемая автором методика распределения расходов и формирования себестоимости вида деятельности, а также телекоммуникационной услуги включает несколько этапов (рис. 3).

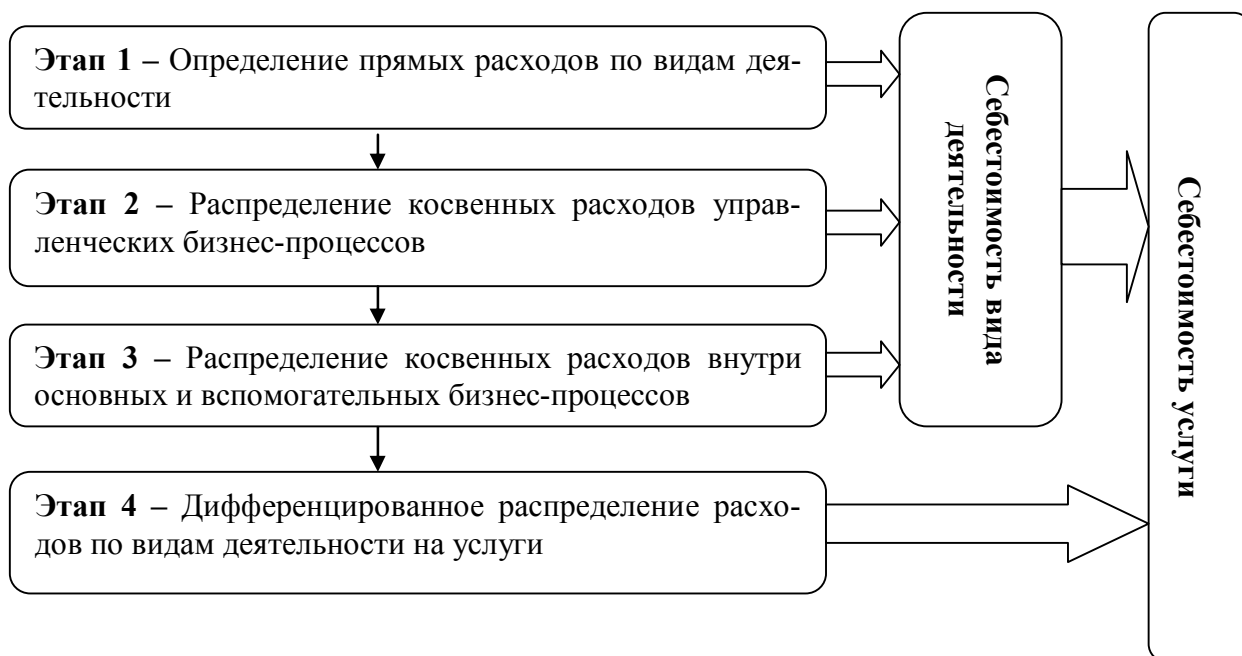


Рис. 3. Модель формирования себестоимости при применении системы АВС в телекоммуникационной компании

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 следует относить заработную плату и обязательные отчисления на социальное страхование, прямые расходы на офисную площадь, прямые расходы на оборудование и др. Косвенные расходы относятся на виды деятельности, связанные с координированием реализации бизнес-процесса (табл. 1). Так, в бизнес-процессе «Материально-техническое снабжение» выделен вид деятельности «Управление закупками» для аккумуляции косвенных расходов данного бизнес-процесса.

Сущность второго этапа применения системы АВС в предлагаемой модели заключается в первичном распределении косвенных расходов некоторых управленческих бизнес-процессов. Для распределения расходов на данном этапе автором обоснованы драйверы для каждого вида деятельности, а также определена последовательность распределения, представленная в табл. 2. При соблюдении предлагаемой последовательности система не будет усложнена многоуровневым повторяющимся распределением расходов.

**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 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

Продолжение табл. 2

1	2	3
		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

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. В результате последовательного выполнения трех этапов определяется себестоимость каждого вида деятельности.

На четвёртом этапе определяется себестоимость телекоммуникационной услуги. При этом распределение расходов видов деятельности, связанных с оказанием услуг, осуществляется пропорционально установленным драйверам (табл. 3).

Таблица 3

Драйверы видов деятельности для формирования себестоимости услуги

Вид деятельности	Драйвер вида деятельности
1	2
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

Продолжение табл. 3

1	2
1.1.4. Рекламирование и продвижение услуг	Количество подключенных абонентов
1.2.2. Проектирование и разработка новых услуг, процессов их создания и процедур обслуживания 1.2.3. Создание и испытание прототипов	Количество новых услуг, «пакетов» услуг
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
3.3.2. Обработка запросов и предоставление сервисной поддержки пользователей	Количество заявок на сервисное обслуживание

Информация о себестоимости бизнес-процесса, телекоммуникационной услуги, определенная по изложенной методике, позволит руководству принимать обоснованные управленческие решения по эффективному использованию ресурсов компании, а также стратегические решения.

5. 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.

Для развития системы управленческого учета, отчетности и контроля дополнен план счетов и обоснован порядок учета расходов по уровням управления. В рамках автономного ведения управленческого учета расходов по бизнес-процессам в плане счетов автором выделены счета 35 «Основные бизнес-процессы», 36 «Управленческие бизнес-процессы» и 37 «Вспомогательные бизнес-процессы».

Организация аналитического учета и формирования информации о расходах по объектам калькулирования основана на ведении счетов аналитического учета (субконто) по каждому из рекомендуемых счетов: 1 уровень – бизнес-процессы, 2 уровень – виды деятельности в рамках бизнес-процесса, 3 уровень – центры ответственности расходов, 4 уровень – статья расходов. Нумерация счета управленческого учета расходов комбинированная – буквенно-цифровая (табл. 4).

Таблица 4

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

Бизнес-процесс	Вид деятельности	Центр ответственности	Статья расходов
1	2	3	4
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

6. Разработаны формы бюджета расходов бизнес-процесса и 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.

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.

Предлагаемая форма бюджета расходов бизнес-процесса содержит детализированную информацию о расходах не только по статьям, но и по видам деятельности. При проведении контрольных процедур исполнения бюджета такая детализация необходима для обеспечения сопоставимости данных с информацией управленческого учета. Показатели сформированных бюджетов бизнес-процессов впоследствии можно обобщить для составления

бюджетов расходов и отражения полученных результатов в прогнозном отчете о финансовых результатах деятельности компании (табл. 5).

Таблица 5

**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

Разработанная в диссертационном исследовании методика бюджетирования основана на формировании бюджетов расходов владельцами бизнес-процессов и центрами ответственности. При этом владельцы бизнес-процесса составляют бюджет расходов по бизнес-процессу в целом, а центры ответственности – по статье расходов.

Предлагаемый отчет об исполнении бюджета дает возможность фиксировать отклонения по выделенным автором аналитическим статьям расходов с целью осуществления контроля и анализа формирования себестоимости (табл. 6).

Для организации управленческого анализа расходов с целью определения эффективности осуществления бизнес-процессов деятельности организации разработана система показателей, использование которой позволит принимать управленческие решения на основе метода «затраты-результат». Предлагаемые показатели позволяют реализовать аналитическую функцию управленческого учета за счет оценки динамики их изменения, определения соответствия их бюджетному уровню.

Таблица 6

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	
1	2	3	4	5
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)

Использование предлагаемых показателей результативности позволит принимать обоснованные управленческие решения на основе комплексной оценки эффективности бизнес-процесса по результатам бюджетирования, учета расходов, контроля и анализа.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Выделенные особенности деятельности телекоммуникационных компаний в современных экономических условиях и выявленные существующие проблемы ведения раздельного учета доходов и расходов по методическим рекомендациям позволили определить направления совершенствования теоретических и методических основ управленческого учета расходов.

2. Внедрение методики функционального учета расходов является приоритетным направлением развития управленческого учета. Для его реализации разработаны организационные мероприятия (сгруппированы биз-

нес-процессы в основные, вспомогательные и управленческие, проведена группировка расходов и определены владельцы бизнес-процесса и центры ответственности) и методическое обеспечение (методика формирования стоимости вида деятельности, бизнес-процесса и себестоимости телекоммуникационной услуги, порядок ведения аналитического учета на счетах).

3. Разработанные формы бюджета расходов и отчета о его исполнении позволят компании осуществлять контроль расходов по статьям, видам деятельности и бизнес-процессам для оптимизации их величины, увеличения показателей эффективности деятельности организации и улучшения финансового состояния.

Основные положения исследования опубликованы в следующих работах:

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Гибельнева Е.А. Отраслевые особенности деятельности телекоммуникационных компаний и их влияние на организацию управленческого учёта / Е.А. Гибельнева // Экономика и менеджмент систем управления. – 2015. – Т. 16. – № 2.3. – С. 342-350. – 0,8 п.л.

2. Гибельнева Е.А. Вопросы практического применения ABC-системы в телекоммуникационных компаниях / Е.А. Гибельнева, О.Б. Вахрушева // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 5(347). – С. 2-13. – 0,9 п.л. / 0,5 п.л.

3. Гибельнева Е.А. Проблемные вопросы организации раздельного учета расходов в телекоммуникационной компании / Е.А. Гибельнева // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 7 (60). – С. 799-803. – 0,6 п.л.

4. Гибельнева Е.А. Управленческий учет расходов телекоммуникационных компаний: методологические основы применения бухгалтерских счетов / Е.А. Гибельнева // Наука и бизнес : пути развития. – 2015. – № 10 (52). – С. 41-47. – 0,6 п.л.

5. Гибельнева Е.А. Особенности формирования системы управленческого учета расходов телекоммуникационных компаний / Е.А. Гибельнева // Инвестиции и инновации. – 2015. – № 7. – С. 83-88. – 0,8 п.л.

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

6. Гибельнева Е.А. Преимущества процессно-ориентированного бюджетирования расходов телекоммуникационных компаний // Современная экономика и финансы: исследования и разработки : сборник статей XL Международной научно-практической конференции. – Санкт-Петербург, 2015. – С.5-8. – 0,3 п.л.

7. Гибельнева Е.А. Формирование управленческой отчетности о расходах телекоммуникационной компании / Е.А. Гибельнева // Актуальные вопросы экономических наук : сборник статей XLVII Международной научно-практической конференции. – Новосибирск, 2015. – С.189-193. – 0,2 п.л.

8. Гибельнева Е.А. Классификация расходов телекоммуникационных компаний в системе управленческого учета / Е.А. Гибельнева // Экономика и современный менеджмент : теория и практика : сборник статей по материалам LI-LII Международной научно-практической конференции. – Новосибирск, 2015. – С.6-16. – 0,6 п.л.

9. Гибельнева Е.А. Управленческий учёт как инструмент управления затратами / Е.А. Гибельнева // Актуальные проблемы экономического развития : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Уфа : РИЦ БашГУ, 2014. – С. 61-63. – 0,2 п.л.

10. Гибельнева Е.А. Место управленческого учета в системе управления затратами телекоммуникационных компаний / Е.А. Гибельнева, О.Б. Вахрушева // Теория и практика финансово-кредитных отношений в России : идеи молодых ученых - финансистов: сборник научных работ студентов, бакалавров, магистрантов и аспирантов. – Хабаровск : ХГАЭП, 2014. – С. 10-12. – 0,1 п.л.

11. Гибельнева Е.А. Management of Company Expenses as Effective Method of Prevention of a State Crisis (Управление затратами компании как эффективный метод профилактики кризисного состояния) / Е.А. Гибельнева // Сборник статей Северо-Восточного Азиатского академического форума. Университет «Кайнар» (Казахстан). – Семей, 2012. – С. 23-26. – 0,2 п.л.

12. Гибельнева Е.А. Проблемы экономического роста телекоммуникационных компаний в условиях кризиса / Е.А. Гибельнева // Проблемы инновационного и экономического роста в условиях кризиса : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Хабаровск : ТОГУ, 2010. – С. 101-110. – 0,5 п.л.

13. Гибельнева Е.А. Бюджетирование как часть системы управления предприятиями сферы услуг / Е.А. Гибельнева // Проблемы комплексного социально-экономического развития Дальнего Востока : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Хабаровск : ТОГУ, 2008. – С. 10-16. – 0,3 п.л.

14. Гибельнева Е.А. Проблемы организации системы стратегического управления затратами / Е.А. Гибельнева // Стратегическое управление предприятиями, организациями и регионами : сборник статей II Всероссийской научно-практической конференции, март 2008 года. – Пенза, 2008. – С. 23-27. – 0,2 п.л.

15. Гибельнева Е.А. Значение и основные вопросы постановки системы управленческого учета на предприятии / Е.А. Гибельнева // Аудит, налоги и бухгалтерский учет в Российской Федерации: основы, теория и практика : сборник научных статей V Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза : Приволжский дом знаний, 2006. – С. 55-57. – 0,2 п.л.

Заказ № 800 от «1» апреля 2016 г. Тираж 150 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ

394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40