

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657

**БУХГАЛТЕРСКАЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ
ОТЧЕТНОСТЬ ПО ИСПОЛНЕНИЮ БЮДЖЕТОВ
БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ
В ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КОМПАНИЯХ****З.С. ТУЯКОВА,**

*доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой
бухгалтерского учета, анализа и аудита
E-mail: ogubua@mail.ru*

Т.В. ЧЕРЕМУШНИКОВА,

*аспирантка
E-mail: ogubua@mail.ru
Оренбургский государственный университет*

В данной статье приводятся рекомендуемые формы отчетов об исполнении бюджетов по основным и вспомогательным бизнес-процессам, а также по бизнес-процессам управления и развития стратегии телекоммуникационной компании, и сводного бюджета компании в целом. Раскрыты особенности составления этих отчетов, содержание основных показателей, рекомендуемых для отражения в данных отчетах; изложены методика их расчета и перспективы применения в практике ведения управленческого учета в телекоммуникационных компаниях в целях повышения эффективности управленческих решений пользователями данной информации.

Ключевые слова: телекоммуникационная компания, бюджетирование, основные и вспомогательные бизнес-процессы, бизнес-процессы управления и развития стратегии компании, бухгалтерская управленческая отчетность, отчет об исполнении бюджетов, ключевые показатели, количество линий

Деятельность современной компании в условиях конкуренции возможна только на основе эффективной системы планирования, учета, анализа и контроля на всех уровнях управления. Одним из действенных инструментов такой системы планирования является бюджетирование.

Организация процесса бюджетирования исследована такими западными экономистами, как И. Ансофф [3], Э.А. Атkinson, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг, Р. Купер [4, 13], К. Друри [10], Дж.К. Шим., Дж.Г. Сигел [29], Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар [26] и др.

Теоретико-методологические проблемы бюджетирования освещены и в научных трудах современных российских ученых: Н.А. Адамова, Г.А. Адамовой [2], Е.Ю. Добровольского, Б.М. Карбанова, П.С. Боровкова [9], М.А. Вахрушиной, С.А. Рассказовой-Николаевой, М.И. Сидоровой [7, 8], В.Е. Хруцкого, В.В. Гамаюнова [27], Н.А. Ерма-

ковой [11], В.Б. Ивашкевича [12], А.Е. Карпова [14], А.Д. Шеремета, Н.П. Кондракова, С.М. Шапигузова [30], И.Е. Мизиковского [16], В.Ф. Палия [18], В.И. Ткача, М.В. Ткача [22], К.В. Щиборща [31] и др.

Традиционный подход к бюджетированию основан на формировании операционных и финансовых бюджетов, нацеленных на рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов компании. Недостатки подобного подхода наиболее полно систематизированы В.Е. Хруцким¹.

Наряду с традиционной бюджетной структурой в настоящее время получило распространение процессно ориентированное бюджетирование, которое акцентируется не столько на использовании ресурсов, сколько на эффективности бизнес-процессов и их взаимосвязи с достижением тактических и стратегических целей компании [13].

Организация бюджетирования по бизнес-процессам исследована в работах зарубежных – Дж. Бримсон, Дж. Антос [6] – и российских – И.Б. Немировский, И.А. Старожукова [17] авторов, и др.

Структура бюджетов по бизнес-процессам и методика формирования их показателей во многом зависят от отраслевой направленности предприятия, специфики ведения предпринимательской деятельности, объемов и видов оказываемых услуг в рамках этой деятельности и других факторов.

Предлагаемая структура бюджетов рассмотрена нами в более ранней публикации применительно к бизнес-процессам телекоммуникационных компаний как наиболее развивающейся сферы экономики [25, с. 17–19]. В этой статье, в частности, были выделены следующие этапы организации бюджетирования по бизнес-процессам:

- 1) группировка бизнес-процессов;
- 2) разработка финансовой структуры с выделением центров финансовой ответственности;
- 3) разработка системы сбалансированных показателей и определение ключевых показателей результативности;

¹ Хруцкий В.Е. 12 главных проблем бюджетирования // Элитариум: Центр дистанционного обучения. СПб., 2004. URL: http://www.elitarium.ru/2004/12/03/12_glavnykh_problemy_bjuzdzhetrovaniya.html (дата обращения: 25.02.2014).

- 4) определение структуры бюджетов;
- 5) составление бюджетов, согласование, утверждение, исполнение и анализ;

- 6) принятие управленческих решений.

Непосредственно цикл бюджетирования осуществляется на пятом этапе, который включает следующие учетные процедуры: составление бюджетов, их согласование, консолидация в главный бюджет компании, расчет ключевых показателей, утверждение бюджетов. Завершающим процессом этого этапа является контроль над исполнением бюджетов и анализ полученных результатов на основе использования информации бухгалтерской управленческой отчетности.

Формирование бухгалтерской управленческой отчетности об исполнении бюджетов занимает центральное место в системе ведения управленческого учета в хозяйствующих субъектах любой сферы экономики, поскольку разработка оптимальной структуры бюджетов и отчетов об их исполнении в значительной мере влияет на эффективность управленческих решений тактического и стратегического характера.

Проблемы развития теории и методики формирования бухгалтерской управленческой отчетности рассматриваются в работах Н.А. Адамова, Г.А. Адамовой [1], Н.А. Бреславцевой, О.Ф. Сверчковой [5], Д.В. Лысенко [15], И.А. Слободняк [19, 20, 21], В.Т. Чая, Н.И. Чупахиной [28], Л.Н. Юдиной [32] и многих других. Среди зарубежных исследований данной проблемы можно выделить работы таких ученых, как К. Друри [10], Р. Каплана, Р. Купера [13], Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара [26] и др.

Однако, несмотря на различие подходов к ведению бухгалтерского управленческого учета, проблемы, связанные с составом и содержанием бухгалтерской управленческой отчетности и формированием ее показателей, являются недостаточно исследованными, что отмечается многими авторами [1, с. 3; 6, с. 7; 19, с. 8].

Как подчеркивают отечественные ученые [15, с. 20; 28, с. 18], внутренняя структура действующей системы управленческой отчетности в российских предприятиях, формируемой по данным сложившейся практики ведения управленческого учета, включает три блока управленческой информации, характеризующей:

- финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения предприятия;
- ключевые показатели деятельности хозяйствующего субъекта и его подразделений;
- исполнение бюджетов предприятия.

Таким образом, отчеты об исполнении бюджетов формируются на заключительном этапе составления бухгалтерской управленческой отчетности в хозяйствующих субъектах любой сферы экономики, в том числе и в телекоммуникационных компаниях.

Авторский подход к составлению бухгалтерской управленческой отчетности в телекоммуникационных компаниях состоит в формировании отчетности по бизнес-процессам (основным, вспомогательным, бизнес-процессам управления, развития стратегии компании). Своей позиции по содержанию и внутренней структуре бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях авторы посвятили отдельную статью [23, с. 369 – 375]. Поэтому отметим только, что каждый из указанных выше бизнес-процессов имеет свои особенности, а также свой набор показателей, характеризующих их эффективность.

Формирование бухгалтерской управленческой отчетности по бизнес-процессам позволяет:

- получить информацию о результатах деятельности компании в разрезе отдельных бизнес-процессов;
- планировать и анализировать эффективность бизнес-процессов и деятельности компании в целом;
- принимать обоснованные управленческие решения на основе данной информации;
- укрепить финансовую дисциплину и подчинить интересы отдельных структурных подразделений интересам компании в целом.

Предлагаемые авторами формы бухгалтерской управленческой отчетности по исполнению бюджетов расходов по отдельным группам бизнес-процессов телекоммуникационных компаний составлены на примере ЗАО «Инфосвязь» – оператора местной телефонной связи, который функционирует в исследуемом регионе (Оренбургской области). Выбор этой компании в качестве объекта апробации обусловлен следующими факторами:

- ЗАО «Инфосвязь» работает в данном сег-

менте рынка около 10 лет, предоставляя услуги связи с применением современного цифрового коммутационного оборудования, базирующегося на транспортной волоконно-оптической сети;

- деятельность компании направлена на устранение монополии на услуги проводной телефонной связи в регионе, и ее выход на рынок привел к существенному понижению тарифов на подключение абонентов;
- компания специализируется не только на предоставлении услуг телефонной связи, но и на проектировании и строительстве сетей связи, а также на оптовой торговле оборудованием связи.

Предлагаемые формы управленческой отчетности включают три раздела. В них отражаются учетные показатели расходов, связанных с осуществлением бизнес-процессов, а также справочная и аналитическая информация, совокупность которой позволяет составить наиболее полное представление о бизнес-процессах телекоммуникационной компании.

При разработке данных показателей мы исходили из необходимости составления каждой формы бухгалтерской управленческой отчетности как системы показателей, необходимых для принятия верных управленческих решений на основе взаимосвязи отдельных показателей финансово-хозяйственной деятельности [20, 21].

Первая форма бухгалтерской управленческой отчетности отражает исполнение бюджета расходов по основным бизнес-процессам телекоммуникационной компании (табл. 1).

Выделение в качестве основных бизнес-процессов «Выполнение СМР» и «Оптовая торговля» обусловлено тем, что строительство сетей связи и оптовая торговля оборудованием связи, как подчеркивалось выше, входит в уставную деятельность ЗАО «Инфосвязь».

В разделе I формы представлены статьи расходов на осуществление основных бизнес-процессов в разрезе отдельных подпроцессов.

Более подробно структура расходов и их классификация по различным видам бизнес-процессов телекоммуникационных компаний была рассмотрена в опубликованной ранее статье авторов [24, с. 236–239].

Таблица 1

Отчет об исполнении бюджета расходов по основным бизнес-процессам

ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г., тыс. руб.

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
I	Расходы по основным бизнес-процессам	25 565	26 185	620
1	Предоставление услуг связи	8 833	8 919	86
1.1	Затраты на оплату труда производственного персонала	1 575	1 746	171
1.2	Страховые взносы от заработной платы	448	497	49
1.3	Материалы, расходуемые на услуги связи	365	403	38
1.4	Расходы по оплате услуг присоединения и пропуска трафика	5 678	5 530	-148
1.5	Госпошлина и другие обязательные платежи	1	1	0
1.6	Расходы на рекламу	50	42	-8
1.7	Проценты за абонентскую плату	110	116	6
1.8	Аренда цифрового канала (потока)	486	464	-22
1.9	Предоставление доступа к сети	120	120	0
2	Определение объемов и стоимости по видам услуг связи, выставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг)	1 209	1 180	-29
2.1	Затраты на эксплуатацию и обслуживание автоматизированных систем расчетов	500	402	-98
2.2	Амортизация оборудования биллинговой системы	176	188	12
2.3	Затраты по рассылке счетов	35	31	-4
2.4	Услуги по приему платежей	498	558	60
3	Эксплуатация оборудования и линий связи	5 874	5 800	-74
3.1	Заработная плата рабочих, занятых эксплуатацией оборудования и линий связи	1 074	1 164	90
3.2	Страховые взносы от заработной платы	306	331	26
3.3	Материалы на ремонт и эксплуатацию оборудования и линий связи	1 076	941	-135
3.4	Амортизация оборудования и линий связи	1 400	1 494	94
3.5	Техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования и линий связи	1 768	1 637	-131
3.6	Прочие расходы	250	232	-18
4	Выполнение СМР	5 149	5 730	581
4.1	Заработная плата рабочих, занятых строительно-монтажными работами	1 998	2 218	220
4.2	Страховые взносы от заработной платы	568	631	63
4.3	Материалы для выполнения строительно-монтажных работ	1 678	1 861	183
4.4	Амортизация оборудования, используемого при проведении строительно-монтажных работ	40	41	1
4.5	Аренда транспортных средств на выполнение строительно-монтажных работ	98	98	0
4.6	Командировочные расходы	100	119	19
4.7	Страхование проектных и строительно-монтажных работ	12	12	0
4.8	Техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, используемого на строительно-монтажных работах	70	67	-3
4.9	Расходы по членским взносам в СРО	92	92	0
4.10	Транспортные расходы	450	559	109
4.11	Услуги сторонних организаций	43	22	-21
4.12	Прочие расходы	0	10	10
5	Оптовая торговля	4 500	4 556	56
5.1	Себестоимость товаров	4 500	4 556	56
II	Справочная информация			
	Среднесписочная численность работников основных бизнес-процессов, чел.	18	19	1
	Среднее количество линий, ед.	6 120	6 123	3
	Выручка	40 350	42 379	2 029
	Прибыль от продаж	1 517	3 709	2 192

Окончание табл. 1

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
III	Аналитическая информация			
	Количество линий на 1 работника основных бизнес-процессов, шт.	340	322	–18
	Выручка на 1 линию, руб.	6 593	6 921	328
	Расходы по основным бизнес-процессам на 1 линию, руб.	4 177	4 277	99
	Средняя заработная плата работников основных бизнес-процессов, руб.	21 514	22 496	982
	Средние расходы в расчете на 1 работника основных бизнес-процессов, руб.	27 635	28 896	1 261
	Рентабельность основных бизнес-процессов, %	5,93	14,16	8,23

В данном материале обосновывается, в частности, выделение в рамках основных бизнес-процессов таких подпроцессов, как предоставление услуг связи, обеспечение качества услуг связи, определение объемов и стоимости по видам услуг связи, выставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг), эксплуатация оборудования и линий связи.

Поскольку в исследуемой компании не внедрена система менеджмента качества, бизнес-процессы по соблюдению качества услуг связи не выделены, и учет затрат по данной позиции не ведется. Но именно это направление является, по нашему мнению, одним из путей дальнейшего совершенствования системы управленческого учета в данной компании.

Специфика составления отчета об исполнении бюджета расходов по основным бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях обусловлена, в частности, тем, что объекты и линии связи могут принадлежать разным операторам. Таким образом, в процессе оказания конкретной услуги связи операторам необходимо наладить взаимодействие.

К затратам по услугам межсетевого взаимодействия относятся расходы по оплате услуг присоединения и пропуску трафика, которые оказывают сторонние телекоммуникационные компании. Затраты по таким услугам рекомендуется относить на подпроцесс «Предоставление услуг связи».

Под услугой присоединения понимается деятельность операторов связи по организации взаимодействия сетей электросвязи, что делает возможным установление соединения и передачу информации между пользователями сетей электросвязи.

Услуга по пропуску трафика – деятельность операторов связи по пропуску трафика (нагрузки,

создаваемой поступающим на средства связи потоком сигналов) между взаимодействующими сетями электросвязи.

С такими статьями расходов, как аренда каналов связи, телекоммуникационным компаниям приходится иметь дело наиболее часто, поскольку собственными каналами располагают далеко не все. Под каналом связи подразумевается комплекс технических средств, а также среда передачи сигнала, позволяющие передавать информацию от отправителя к получателю. Арендная плата за пользование каналом (потоком) рассчитывается исходя из числа арендуемых компанией каналов и соединительных линий, а также коммутационной емкости между присоединенной и присоединяющей сетями, с учетом текущих издержек по содержанию и обслуживанию оборудования связи.

Предоставление доступа к телефонной сети является основной услугой телефонной связи. В ее стоимость входит стоимость работ по организации абонентской линии от телефонной станции до телефонной розетки, по подключению абонентской линии к стационарному оборудованию и по подключению абонентского устройства к абонентской линии с учетом стоимости стационарного и линейного оборудования.

На подпроцесс «Определение объемов и стоимости услуг связи, выставление счетов клиентам для их оплаты (биллинг)» относятся затраты по эксплуатации и обслуживанию автоматизированных систем расчетов, а также затраты на рассылку счетов, на услуги по приему платежей и амортизационные отчисления по оборудованию биллинговой системы.

ЗАО «Инфосвязь» является членом двух некоммерческих партнерств саморегулируемых организаций – «Альянс Строителей Оренбуржья» и «Альянс проектировщиков Оренбуржья», поэто-

му также несет и затраты по оплате ежемесячных членских взносов.

Один из основных видов деятельности исследуемой компании – строительно-монтажные работы. Ввиду этого у компании возникает необходимость в страховой защите от наиболее актуальных рисков, возникающих при проведении строительно-монтажных и проектных работ. Расходы по страхованию отражаются по статье «страхование проектных и строительно-монтажных работ».

В разделе II «Справочная информация» (см. табл. 1) рекомендуется отражать показатели, необходимые для расчета аналитических показателей, включенных в раздел III соответствующей отчетной формы. В качестве таких показателей, по нашему мнению, необходимо выделять: среднесписочную численность работников основных бизнес-процессов, среднее количество линий, выручку и прибыль от продаж.

Среднесписочная численность работников характеризует среднюю величину задействованных в основных бизнес-процессах трудовых ресурсов.

Показатель «Среднее количество линий» – один из важнейших индикаторов оценки деятельности телекоммуникационной компании. Именно количество линий как наиболее активная часть производственных мощностей компании обеспечивает получение доходов.

Показатели выручки и прибыли от продаж рассчитываются так же, как и при других видах экономической деятельности.

В разделе III «Аналитическая информация» представлены расчетные показатели, необходимые для комплексной оценки эффективности выполнения основных бизнес-процессов в телекоммуникационной компании.

Например, показатель «Количество линий на 1 работника основных бизнес-процессов» характеризует эффективность использования трудовых ресурсов. Выручка на 1 линию показывает степень финансовой отдачи единицы производственной мощности, которая рассчитывается как отношение суммы выручки к среднему количеству линий.

Расходы по основным бизнес-процессам на 1 линию характеризуют затраты телекоммуникационной компании по основным бизнес-процессам

на обслуживание единицы производственной мощности.

Показатель «Средние расходы в расчете на 1 работника основных бизнес-процессов» позволяет оценить эффективность управления соответствующими видами затрат и характеризует количественную оценку затрат на содержание одного работника основных бизнес-процессов. Рассчитывается данный показатель как отношение расходов на персонал (затраты на оплату труда, в том числе выплаты по коллективным договорам и трудовым контрактам, а также страховые взносы) к среднесписочной численности.

Средняя заработная плата работников основных бизнес-процессов определяется как отношение расходов на оплату труда без учета страховых взносов к среднесписочной численности.

Для оценки экономической эффективности результатов деятельности основных бизнес-процессов используется показатель рентабельности производственных затрат. Последний определяется как отношение прибыли от продаж к сумме расходов по основным бизнес-процессам.

Таким образом, предлагаемый Отчет об исполнении бюджета расходов основных бизнес-процессов содержит не только информацию о фактических и плановых расходах основных бизнес-процессов, но и дополнительную информацию, представленную в разделах II и III формы. Эта информация позволяет более полно охарактеризовать результаты выполнения указанных бизнес-процессов в системной связи с факторами, определяющими эту результативность.

Аналогичным образом построены бухгалтерские управленческие отчеты по исполнению бюджетов расходов по вспомогательным бизнес-процессам, бизнес-процессам управления и бизнес-процессам развития стратегии компании. Каждый из них включает справочную информацию, необходимую для расчета аналитических показателей раздела III.

Вспомогательные бизнес-процессы необходимы для функционирования основных бизнес-процессов и формируют инфраструктуру исследуемой телекоммуникационной компании. Отчет об исполнении бюджета расходов по вспомогательным бизнес-процессам представлен в табл. 2.

Таблица 2

**Отчет об исполнении бюджета расходов по вспомогательным бизнес-процессам
ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г., тыс. руб.**

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
I	Расходы по вспомогательным бизнес-процессам	6 541	6 641	100
1	Эксплуатация зданий и сооружений	1 003	1 043	40
1.1	Оплата труда работников административно-хозяйственного отдела	530	575	45
1.2	Страховые взносы от заработной платы	151	164	13
1.3	Материалы	40	35	-5
1.4	Амортизация зданий и сооружений	32	32	0
1.5	Коммунальные услуги	35	38	3
1.6	Электрическая и тепловая энергия	150	135	-15
1.7	Охрана зданий и сооружений	65	65	0
2	Эксплуатация транспортных средств	4 983	5 020	37
2.1	Оплата труда работников транспортного отдела	1 578	1 669	91
2.2	Страховые взносы от заработной платы	449	475	26
2.3	Материалы	1 608	1 568	-40
2.4	Амортизация транспортных средств	150	143	-7
2.5	Аренда транспортных средств	900	877	-23
2.6	Медицинский осмотр водителей	0	4	4
2.7	Страхование транспортных средств	98	106	8
2.8	Техническое обслуживание и текущий ремонт транспортных средств	200	180	-20
3	Эксплуатация других объектов внеоборотных активов	555	579	24
3.1	Расходные материалы	387	426	39
3.2	Амортизация других объектов внеоборотных активов	73	73	0
3.3	Техническое обслуживание и текущий ремонт офисной техники	20	14	-6
3.4	Обслуживание персональных компьютеров	45	29	-16
3.5	Техническое и материальное обеспечение информационных и автоматизированных систем управленческой деятельности	30	37	7
II	Справочная информация			
	Среднесписочная численность работников вспомогательных бизнес-процессов, чел.	14	11	-3
	Среднее количество линий, ед.	6 120	6 123	3
	Выручка	40 350	42 379	2 029
	Прибыль от продаж	1 517	3 709	2 192
III	Аналитическая информация			
	Расходы по вспомогательным бизнес-процессам на 1 линию	1 069	1 085	16
	Средняя заработная плата работников вспомогательных бизнес-процессов, руб.	12 548	16 996	4 449
	Средние расходы в расчете на 1 работника вспомогательных бизнес-процессов, руб.	16 117	21 832	5 714
	Рентабельность вспомогательных бизнес-процессов, %	23,19	55,85	32,66

Отчет об исполнении бюджета расходов по бизнес-процессам управления представлен в табл. 3.

Бизнес-процессы развития стратегии компании нацелены на получение прибыли в долгосрочной перспективе и представляют собой процессы совершенствования, освоения новых направлений и технологий, а также инновации. Выделять бизнес-процессы развития стратегии, а также ведения учета расходов по ним целесо-

образно лишь крупным телекоммуникационным компаниям, имеющим отдельные структурные подразделения по развитию новых технологий и инноваций. Так как ЗАО «Инфосвязь» – не крупный оператор связи, необходимость в выделении бизнес-процессов развития стратегии и составления соответствующего отчета отсутствует.

Однако для крупных телекоммуникационных компаний, как подчеркивалось выше, данный отчет является актуальным. Нами разработана

Таблица 3

**Отчет об исполнении бюджета расходов по бизнес-процессам управления
ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г., тыс. руб.**

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
I	Расходы по бизнес-процессам управления	5 551	5 843	293
1	Общее руководство компаний	5 551	5 843	293
1.1	Оплата труда административно-управленческого персонала	3 300	3 379	79
1.2	Страховые взносы	939	961	22
1.3	Налоги, включаемые в состав себестоимости услуг связи	18	18	0
1.5	Командировочные расходы	50	32	-18
1.6	Аренда офиса	246	246	0
1.7	Оплата услуг связи сторонних компаний	998	1 207	209
II	Справочная информация			
	Среднесписочная численность сотрудников бизнес-процессов управления, чел.	8	8	0
	Среднее количество линий, ед.	6 120	6 123	3
	Выручка	40 350	42 379	2 029
	Прибыль от продаж	1 517	3 709	2 192
III	Аналитическая информация			
	Расходы по бизнес-процессам управления на 1 линию, руб.	907	954	47
	Средняя заработная плата работников бизнес-процессов управления, руб.	34 375	35 196	821
	Средние расходы на персонал на 1 работника бизнес-процессов управления, руб.	44 155	45 210	1 055
	Рентабельность затрат бизнес-процессов управления, %	27,33	63,48	36,15

форма отчета об исполнении бюджета расходов по бизнес-процессам развития стратегии компании, которая представлена в табл. 4.

После подготовки отчетов об исполнении бюджетов расходов по каждой группе указанных бизнес-процессов составляется сводный (итоговый) бюджет телекоммуникационной компании. Форма рекомендуемого отчета по исполнению сводного бюджета телекоммуникационной компании с отражением доходов, расходов в разрезе бизнес-процессов, а также полученного финансового результата представлена в табл. 5.

В раздел III «Аналитическая информация» сводного бюджета, помимо рассмотренных выше показателей, рекомендуется включить показатели эффективности труда и использования основных производственных фондов.

Как известно, опережение темпов роста производительности труда по сравнению с темпами роста средней заработной платы ведет к снижению себестоимости продукции (работ, услуг), увеличению рентабельности и повышению эффективности производства. Поэтому каждая компания должна соблюдать принцип опережения роста производительности труда при планирова-

нии показателей по труду. Его соблюдение можно проследить, используя предлагаемую форму сводного бюджета.

Показателем, характеризующим эффективность перспективных сегментов рынка в телекоммуникационных компаниях, является средний доход от абонента. Он определяется как отношение доходов, полученных от абонентов, к средней численности абонентов за рассматриваемый период. Этот показатель может быть рассчитан и для отдельных целевых групп абонентов (например, для определенной организации), что позволяет оценить эффективность и привлекательность применяемых тарифных планов.

В российской практике в качестве одного из основных показателей эффективности деятельности телекоммуникационных компаний используется такой укрупненный стоимостный показатель, как себестоимость 100 руб. доходов, который рекомендуется отражать в предлагаемой форме отчета.

Таким образом, отчет об исполнении сводного бюджета характеризует целостную картину формирования финансового результата деятельности компании за бюджетный период.

Таблица 4

**Формат управленческой отчетности об исполнении бюджета расходов
по бизнес-процессам развития стратегии,
рекомендуемый для крупных телекоммуникационных компаний**

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
I	Расходы по бизнес-процессам развития стратегии компании			
1	Стратегическое управление			
1.1	Информационные услуги			
1.2	Консультационные услуги			
2	Развитие технологий			
2.1	Строительно-монтажные и пусконаладочные работы			
2.2	Совершенствование технологии и организации производств			
2.3	Модернизация основных фондов			
3	Управление проектами			
3.1	Исследования и разработки			
3.2	Расходы на привлечение новых клиентов			
II	Справочная информация			
	Среднесписочная численность сотрудников бизнес-процессов развития стратегии компании, чел.			
	Среднее количество линий, шт.			
	Выручка			
	Прибыль от продаж			
III	Аналитическая информация			
	Расходы по бизнес-процессам развития стратегии компании на 1 линию, руб.			
	Средняя заработная плата работников бизнес-процессов развития стратегии компании, руб.			
	Средние расходы на персонал на 1 работника бизнес-процессов развития стратегии компании, руб.			
	Рентабельность бизнес-процессов развития стратегии компании, %			

Таблица 5

Отчет об исполнении сводного бюджета ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г., тыс. руб.

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
I	Характеристика бизнес-процессов			
1	Доходы	39 174	42 379	3 205
1.1	Услуги связи	21 078	23 672	2 594
1.2	СМР, в том числе проектные работы	7 500	7 609	109
1.4	Оптовая торговля	4 807	4 980	173
1.5	Вознаграждение по агентским договорам и договорам комиссии	3 789	4 045	256
1.6	Иные выполненные работы, оказанные услуги	2 000	2 073	73
2	Расходы	37 657	38 670	1 013
2.1	Основные бизнес-процессы	25 565	26 185	620
2.2	Вспомогательные бизнес-процессы	6 541	6 641	100
2.3	Бизнес-процессы управления	5 551	5 843	293
3	Прибыль (убыток) от продаж	1 517	3 709	2 192
4	Прочие доходы	260	256	-4
	Списание кредиторской задолженности	29	29	0
	Прибыль прошлых лет	230	226	-4
	Прочие доходы	1	1	0
5	Прочие расходы	382	403	21
	Списание дебиторской задолженности	32	32	0
	Убытки прошлых лет	50	44	-6

Окончание табл. 5

№ пункта	Подпроцесс	План	Факт	Отклонение
	Налог на имущество	300	277	–23
	Прочие расходы	0	50	50
6	Прибыль (убыток) до налогообложения	1 395	3 562	2 167
7	Налог на прибыль	307	653	346
8	Чистая прибыль	1 088	2 909	1 821
II	Справочная информация			
	Среднесписочная численность работников компании, чел.	40	38	–2
	Среднее количество линий, ед.	6 120	6 123	3
	Количество абонентов, чел.	5 605	5 751	146
	Стоимость основных фондов	12 083	12 380	297
III	Аналитическая информация			
	Количество линий на 1 работника, шт.	153	161	8
	Выручка на 1 линию, руб.	6 401	6 921	520
	Средний доход от абонента, руб.	3 761	4 116	356
	Расходы бизнес-процессов на 1 линию, руб.	6 153	6 316	162
	Средняя заработная плата работников, руб.	22 399	23 578	1 179
	Средние расходы на персонал на 1 работника компании, руб.	26 908	30 285	3 378
	Себестоимость 100 руб. выручки, руб./100 руб.	90,07	91,25	1
	Производительность труда, руб. на 1 работника	979	1 115	136
	Фондоотдача, руб. на 100 руб. ОПФ	90	235	145
	Рентабельность затрат по бизнес-процессам, %	4,03	9,59	5,56

Рекомендуемый вариант внутреннего отчета по ключевым показателям финансово-хозяйственной деятельности телекоммуникационной компании представлен в табл. 6. Показатели данной формы сгруппированы по шести направлениям:

- финансы;
- клиенты и продукты;
- бизнес-процессы;
- инвестиции;
- обучение персонала;
- взаимодействие с государственными и правоохранительными органами.

Выделение этих направлений в отдельные блоки авторы подробно рассмотрели в предыдущей публикации [25, с. 12].

Так, выделение в отдельный блок инвестиций в основные средства, информационных технологий и систем связано с тем, что внедрение инноваций и модернизация внутренних бизнес-процессов возможны только за счет существенных инвестиций в эти активы.

Выделение направления «Взаимодействие с государственными и правоохранительными органами» обусловлено высокой значимостью отрасли связи для жизни общества и государства, а также сложившейся практикой регулирования

отдельных аспектов деятельности телекоммуникационных компаний на государственном уровне.

Приведенные в отчете ключевые показатели результативности учитывают специфику оказания услуг связи. Своевременное формирование этих показателей и их детальный анализ позволяют проводить непрерывный мониторинг внутренней и внешней деятельности оператора связи, что очень важно для повышения его конкурентоспособности.

Таким образом, информация, содержащаяся в предлагаемых формах бухгалтерской управленческой отчетности, дает возможность осуществлять всесторонний контроль расходов каждого бизнес-процесса телекоммуникационной компании, выявлять как отклонения фактических расходов от бюджетных показателей, так и причины их возникновения. Кроме того, анализ данных форм отчетности позволит оценить эффективность выделенных групп бизнес-процессов, определить взаимосвязь между действиями руководителей и исполнителей бизнес-процессов, уровнем расходов на их реализацию.

На основе данных внутреннего отчета по ключевым показателям проводится комплексная оценка эффективности состояния телекомму-

Таблица 6

**Предлагаемая форма внутреннего отчета по ключевым показателям,
составленного по данным ЗАО «Инфосвязь» за 2012 г.**

№ п/п	Основные направления деятельности	Показатель	План	Факт	Отклонение
1	Финансы	Выручка, тыс. руб.	39 174	42 379	3 205
		Прибыль от продаж, тыс. руб.	1 517	3 709	2 192
		Выручка на одну линию, тыс. руб.	6 401	6 921	520
2	Клиенты и продукты	Количество абонентов, чел.	5 605	5 751	146
		Доля рынка, занимаемая компанией, %	4,2	5,3	1,1
		Средний доход от абонента, руб.	3 761	4 116	356
		Рентабельность продаж, %	4,03%	9,59%	5,56%
3	Бизнес-процессы	Себестоимость бизнес-процессов, тыс. руб.	37 657	38 670	1 013
		Монтированная емкость телефонных станций, номеров	6 446	6 446	–
		Используемая емкость телефонных станций, номеров	5 605	5 751	146
		Среднее количество линий, ед.	6 120	6 123	3
		Протяженность линий связи, км	15 300	15 308	8
4	Инвестиции в основные средства	Сумма инвестиций за период, тыс. руб.	2 000	1 978	–22
5	Персонал	Производительность труда, руб. на 1 работника	979	1 115	136
		Коэффициент текучести кадров, %	–	65,79	–
6	Взаимодействие с государственными и правоохранительными органами	Суммы штрафов (нефинансовые санкции) за несоблюдение нормативной базы, тыс. руб.	–	–	–
		Наличие (отсутствие) претензий к компании со стороны органов власти	–	–	–

никационной компании. Сравнительный анализ результатов бизнес-процессов, отраженных в отчете, и показателей других участников отрасли позволяет оценить положение компании на телекоммуникационном рынке и разработать мероприятия по дальнейшему укреплению позиций.

Список литературы

1. Адамов Н.А., Адамова Г.А. Бухгалтерская управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2007. № 30. С. 3–8.
2. Адамов Н.А., Адамова Г.А. Бюджетное планирование в организации // Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 77–84.
3. Ансофф И. Стратегическое управление. М.: Экономика, 1989. 520 с.
4. Аткинсон Э. А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет: пер. с англ. – 3-е изд. / М.: Вильямс, 2005. 879 с.
5. Бреславцева Н.А., Сверчкова О.Ф. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы // Управленческий учет. 2010. № 1. С. 3–11.
6. Бримсон Д., Антос Д. Процессно ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании. М.: Вершина, 2007. 336 с.
7. Вахрушина М.А. Бюджетирование: задачи и процедуры // Современный бухгалтер. 2004. № 12. С. 30–35.
8. Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М. И. Управленческий учет. М.: Издательский дом БИНФА, 2008. 172 с.
9. Добровольский Е.Ю., Карабанов Б.М., Боровков П.С. [и др.] Бюджетирование: шаг за шагом. М.: Питер, 2009. 448 с.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1 412 с.
11. Ермакова Н.А. Информационные основы взаимосвязи бюджетирования и системы управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2004. № 8. С. 53–55.
12. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Магистр, 2008. 574 с.
13. Каплан Р., Купер Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение: пер. с англ. М.: Вильямс, 2008. 352 с.

14. Карпов А. Е. Бюджетирование как инструмент управления. М.: Результат и качество, 2006. 400 с.

15. Лысенко Д.В. Управленческая отчетность // Аудит и налогообложение. 2009. № 3. С. 20–23.

16. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. Н. Новгород: ННГУ, 2002. 73 с.

17. Немировский И.Б., Старожукова И.А. Бюджетирование. От стратегии до бюджета пошаговое руководство. М.: Вильямс, 2007. 512 с.

18. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.: Бератор-Пресс, 2003. 224 с.

19. Слободняк И.А. Система учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. 261 с.

20. Слободняк И.А. Необходимость составления форм внутренней бухгалтерской отчетности, представленных как система показателей // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 11. С. 33–43.

21. Слободняк И.А. Системный подход к формированию информации бухгалтерской управленческой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 29. С. 31–38.

22. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт: учебник. М.: Финансы и статистика, 2009. 144 с.

23. Туякова З.С., Черемушникова Т.В. Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета // Вестник Оренбургского государственного университета. 2012. № 13. С. 369–375.

24. Туякова З.С., Черемушникова Т.В. Классификация затрат телекоммуникационных компаний по бизнес-процессам // Вестник Оренбургского государственного университета. 2013. № 8. С. 233–240.

25. Туякова З.С., Черемушникова Т.В. Организация бюджетирования по бизнес-процессам в управленческом учете телекоммуникационных компаний // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 41. С. 10–20.

26. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет: пер. с англ. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.

27. Хруцкий В.Е., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 464 с.

28. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Система бюджетирования и управленческая отчетность в агрохолдингах // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 14. С. 2–21.

29. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Основы коммерческого бюджетирования: пер. с англ. СПб.: Пергамент, 1998. 496 с.

30. Шеремет А.Д., Кондраков Н.П., Шанигузов С.М. Управленческий учет. М.: ФБК-Пресс, 1999. 512 с.

31. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. 544 с.

32. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 15. С. 7–17.

Reformation of reporting

ACCOUNTING AND MANAGERIAL REPORTING ON BUDGET EXECUTION OF BUSINESS PROCESSES IN TELECOMMUNICATIONS COMPANIES

Zauresh S. TUIAKOVA,
Tat'iana V. CHEREMUSHNIKOVA

Abstract

The article summarizes the recommended forms of reports on implementation of budgets of the main and auxiliary business processes, strategy-management-and-development business processes of a telco and

a company's consolidated budget in whole. The authors reveal the peculiarities of report preparation, the content of the core indicators recommended for reflecting in reports, the methods of calculation and prospects for practical application of management

accounting in telcos to increase effectiveness of managerial decisions by users of the information.

Keywords: telecommunications company, budgeting, main, auxiliary, business processes, management, development, company's strategy, reporting, budget execution, key indicators, number of lines

References

1. Adamov N.A., Adamova G.A. *Bukhgalterskaia upravlencheskaia otchetnost': printsipy, vidy i metody sostavleniia* [Management statements: principles, types and methods of preparation]. *Finansovaia gazeta. Regional'nyi vypusk – Financial newspaper. Regional issue*, 2007, no. 30, pp. 3–8.
2. Adamov N.A., Adamova G.A. *Biudzhethnoe planirovanie v organizatsii* [Budget planning in organizations]. *Auditorskie vedomosti – Auditor sheets*, 2008, no. 2, pp. 77–84.
3. Ansoff I. *Strategicheskoe upravlenie* [Strategic management]. Moscow, Ekonomika Publ., 1989, 520 p.
4. Atkinson E.A., Bunker R.D., Kaplan R.S., Yang M.C. *Upravlencheskii uchët* [Management accounting]. Moscow, Vil'iams Publ., 2005, 879 p.
5. Breslavtseva N.A., Sverchkova O.F. *Upravlencheskaia otchetnost': klassifikatsiia, identifikatsiia i imperativy* [Management statements: classification, identification and imperatives]. *Upravlencheskii uchët – Management accounting*, 2010, no. 1, pp. 3–11.
6. Brimson J.A., Antos J. *Protsessno-orientirovannoe biudzhethirovanie. Vnedrenie novogo instrumenta upravleniia stoimost'iu kompanii* [Driving Value Using Activity-Based Budgeting]. Moscow, Vershina Publ., 2007, 336 p.
7. Vakhrushina M.A. *Biudzhethirovanie: zadachi i protsedury* [Budgeting: the tasks and procedures]. *Sovremennyi bukhuchët – Contemporary accounting*, 2004, no. 12, pp. 30–35.
8. Vakhrushina M.A., Rasskazova-Nikolaeva S.A., Sidorova M.I. *Upravlencheskii uchët* [Management accounting]. Moscow, Izdatel'skii dom BINFA Publ., 2008, 172 p.
9. Dobrovolskii E.Iu., Karabanov B.M., Borovkov P.S. *Biudzhethirovanie: shag za shagom* [Budgeting: step by step]. Moscow, Piter Publ., 2009, 448 p.
10. Druri K. *Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchët* [Management and production accounting]. Moscow, IUNITI-DANA Publ., 2003, 1412 p.
11. Ermakova N.A. *Informatsionnye osnovy vzaimosviazi biudzhethirovaniia i sistemy upravlencheskogo ucheta* [Information background of the relationships of budget and managerial accounting systems]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2004, no. 8, pp. 53–55.
12. Ivashkevich V.B. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchët* [Managerial accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2008, 574 p.
13. Kaplan R., Cooper R. *Funktsional'no-stoimostnoi analiz: prakticheskoe primeneniie* [Functional cost analysis: application]. Moscow, Vil'iams Publ., 2008, 352 p.
14. Karpov A.E. *Biudzhethirovanie kak instrument upravleniia* [Budgeting as a management tool]. Moscow, Rezul'tat i kachestvo Publ., 2006, 400 p.
15. Lysenko D.V. *Upravlencheskaia otchetnost'* [Management reporting]. *Audit i nalogooblozheniie – Auditing and taxation*, 2009, no. 3, pp. 20–23.
16. Mizikovskii I.E. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchët: ucheb. posobie* [Managerial accounting: a manual]. Nizhny Novgorod, State University of Nizhny Novgorod Publ., 2002, 73 p.
17. Nemirovskii I.B., Starozhukova I.A. *Biudzhethirovanie. Ot strategii do biudzheta poshagovoe rukovodstvo* [Budgeting. From strategy to budget step-by-step guide]. Moscow, Vil'iams Publ., 2007, 512 p.
18. Palii V.F. *Organizatsiia upravlencheskogo ucheta* [Organization of management accounting]. Moscow, Berator-Press Publ., 2003, 224 p.
19. Slobodniak I.A. *Sistema uchetho-analiticheskoi informatsii bukhgalterskoi upravlencheskoi otchetnosti kommercheskoi organizatsii* [A system of accounting and analytical information of management reporting of a commercial organization]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2011, 261 p.
20. Slobodniak I.A. *Neobkhodimost' sostavleniia form vnutrennei bukhgalterskoi otchetnosti, predstavlennykh kak sistema pokazatelei* [The need to develop internal accounting forms, presented as a system of indicators]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët – International accounting*, 2012, no. 11, pp. 33–43.

21. Slobodniak I.A. Sistemnyi podkhod k formirovaniu informatsii bukhgalterskoi upravlencheskoi otchetnosti [A system approach to preparation of management accounting information]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2011, no. 29, pp. 31–38.
22. Tkach V.I., Tkach M.V. *Upravlencheskii uchet: mezhdunarodnyi opyt: uchebnik* [Management accounting: international experience: a textbook]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2009, 144 p.
23. Tuiakova Z.S., Cheremushnikova T.V. Soderzhanie i struktura biznes-protsessov telekommunikatsionnykh kompanii kak ob"ektov upravlencheskogo ucheta [The content and structure of business-processes in telecommunications companies as objects of management accounting]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of Orenburg State University*, 2012, no. 13, pp. 369–375.
24. Tuiakova Z.S., Cheremushnikova T.V. Klassifikatsiia zatrat telekommunikatsionnykh kompanii po biznes-protsessam [Classification of expenditures of telecommunication companies by business-processes]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of Orenburg State University*, 2013, no. 8, pp. 233–240.
25. Tuiakova Z.S., Cheremushnikova T.V. Organizatsiia biudzhetrovaniia po biznes-protsessam v upravlencheskom uchete telekommunikatsionnykh kompanii [Business-processes budgeting in management accounting of telecommunications companies]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2013, no. 41, pp. 10–20.
26. Khorngren Ch., Foster J., Datar W. *Upravlencheskii uchet* [Management accounting]. St. Petersburg, Piter Publ., 2005, 1008 p.
27. Khrutskii V.E., Gamaiunov V.V. *Vnutri-firmennoe biudzhetrovanie: nastol'naia kniga po postanovke finansovogo planirovaniia – 2-e izd., pererab. i dop.* [Corporate budgeting: a handbook on financial planning]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2006, 464 p.
28. Chaia V.T., Chupakhina N.I. Sistema biudzhetrovaniia i upravlencheskaia otchetnost' v agrokholdingakh [A system of budgeting and management reporting in agrarian holding companies]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2008, no. 14, pp. 2–21.
29. Shim J.K., Siegel J.G. *Osnovy kommercheskogo biudzhetrovaniia* [Fundamentals of commercial budgeting: a full walkthrough for non-financial managers]. St. Petersburg, Pergament Publ., 1998, 496 p.
30. Sheremet A.D., Kondrakov N.P., Shapiguzov S.M. *Upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, FBK-Press Publ., 1999, 512 p.
31. Shchiborshch K.V. *Biudzhetrovanie deiatel'nosti promyshlennykh predpriatii Rossii* [Budgeting of activities of industrial enterprises of Russia]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2001, 544 p.
32. Iudina L.N. Upravlencheskaia otchetnost' organizatsii [Management reporting of an organization]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2007, no. 15, pp. 7–17.
-
- Zauresh S. TUIAKOVA**
Orenburg State University, Orenburg,
Russian Federation
ogubua@mail.ru
- Tat'iana V. CHEREMUSHNIKOVA**
Orenburg State University, Orenburg,
Russian Federation
ogubua@mail.ru