

## ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРОЦЕССАМИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

С. В. Булгакова, Н. В. Подобедова

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 27 марта 2014 г.

**Аннотация:** рассматриваются возможности построения управленческого учета в коммерческих организациях с системой процессного управления. Разрабатывается схема системы процессного управления с ориентацией на положения цикла Шухарта–Деминга. Описываются ключевые положения разработанного внутриорганизационного стандарта по управленческому учету «Система управления процессами деятельности».

**Ключевые слова:** система процессного управления, управленческий учет по процессам деятельности организации, внутриорганизационные стандарты управленческого учета, внутриорганизационные регламенты управленческого учета, система внутриорганизационных стандартов и регламентов управленческого учета.

**Abstract:** construction possibilities of management account in commercial organizations with system of process management are considered. The scheme of system of process management with orientation to Shewhart-Deming circle position is developed. Key positions of the developed inner standard in management account «Control system of activity processes» are described.

**Key words:** system of process management, management account based on organization activity processes, inner standards in management account, inner regulations in management account, system of inner standards and regulations in management account.

Управленческий учет как инструмент системы управления деятельностью коммерческой организации предполагает информационное обеспечение принятия решений по основным объектам управления. Система процессного управления в качестве такого объекта рассматривает процесс. Она основана на осуществлении целенаправленной, согласованной и скоординированной деятельности организации, дифференцированной на процессы, с точки зрения возможности управления ими, оказания определенного влияния на результаты деятельности. Согласно ISO 9000 [1] любая деятельность организации, в которой используются требуемые ресурсы (входы) для получения результатов деятельности (выходов), может рассматриваться как процесс. В рамках процессного подхода в современном менеджменте и управленческом учете реализуется концепция процессного управления или управления по бизнес-процессам.

Процесс деятельности предполагает наличие действия, описание его начала и окончания (алгоритм действия), а также объекта, в отношении которого оно совершается. Существует несколько

базовых классификаций процессов деятельности, среди которых их дифференциация по перспективам деятельности. Она определяет процессы по развитию и процессы по текущей деятельности организации.

Процессы по развитию направлены на осуществление стратегии организации и сопряжены с системой стратегического управления. В связи с этим, если деятельность по развитию интерпретировать как процесс, то стратегическое управление будет представлять собой систему управления развитием организации.

Процессы по текущей деятельности направлены на решение тактических задач управления, т.е. создание (разработку), производство, предоставление потребителям продуктов производства. На этой основе текущая деятельность организации подразделяется на основную, вспомогательную (обеспечивающую, обслуживающую, сервисную) и управленческую (деятельность по управлению). В соответствии с этой классификацией дифференцируются следующие процессы текущей деятельности:

– основные (создают добавленную стоимость продукта производства, ориентированы на получение дохода и прибыли от его продаж; определяют

профиль бизнеса по видам продуктов производства или другим сегментам);

– вспомогательные (фокусируются на создании инфраструктуры производства продуктов деятельности);

– процессы управления (ориентированы на совершенствование деятельности организации, получение прибыли от текущей деятельности и на перспективу).

Таким образом, процессы по текущей деятельности в сочетании с процессами развития формируют систему процессного управления организации, обуславливающую необходимость организации соответствующей системы управленческого учета. Схема системы процессного управления, разработанная нами на основе дифференцированных процессов деятельности организации и позиций цикла Шухарта–Деминга (PDCA) [2; 3], представлена на рис. 1. В теории управления цикл Шухарта–Деминга (PDCA) включает основные позиции управления:

Plan(ing) – планирование;

Do(ing) – организация;

Check(ing) – контроль;

Act(ing) – анализ.

Представленная на рис. 1 схема системы процессного управления, разработанная исходя из позиций цикла Шухарта–Деминга, определяет основное направление проводимого исследования. Оно состоит в построении структуры системы внутриорганизационных стандартов и регламентов управленческого учета (ВСиР УУ) коммерческой организации.

По мнению авторов, система внутриорганизационных стандартов (ВС) и регламентов (ВР) управленческого учета представляет собой совокупность иерархично разработанных субъектами управленческого учета коммерческой организации и утвержденных в ней стандартов управленческого учета как методических положений (описаний) по созданию, внедрению, использованию и совершенствованию системы управленческого учета организации, и регламентов управленческого учета как инструктивных положений (инструкций), отражающих содержание конкретных действий субъектов управленческого учета по реализации внутриорганизационных стандартов и регламентов управленческого учета.

Разработанная в процессе исследования структура системы внутриорганизационных стандартов управленческого учета представлена в табл. 1.

Из табл. 1 видно, что в качестве определяющего для построения управленческого учета в системе процессного управления выступает раздел 2 «Система управления УУ». В его структуре внутриорганизационный стандарт ВС 2.1 «Система управления процессами деятельности» предусматривает описание действующей в коммерческой организации системы управления процессами деятельности. Он отражает состав процессов и предусматривает разработку карт процессов с подробным описанием их содержания.

Так, в составе процессов по текущей деятельности дифференцируются основные, вспомогательные процессы и процессы управления. В соответствии с направлениями деятельности коммерческой организации основным процессом ее деятельности может быть, например, процесс «Оказание авто-услуг / услуг машин и механизмов», вспомогательным – «Осуществление ремонтных работ и работ по обслуживанию». Среди процессов управления нами выделяется процесс управления учетной деятельностью «Осуществление бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета».

Процесс «Осуществление бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета» в соответствии с нотацией IDEF0 (IDEF ноль) [4], позволяющей реализовать положения ISO серии 9000 [1], является процессом верхнего уровня А-0, топ-процессом (ТОР). Карта процесса верхнего уровня А-0 «Осуществление бухгалтерского фи-

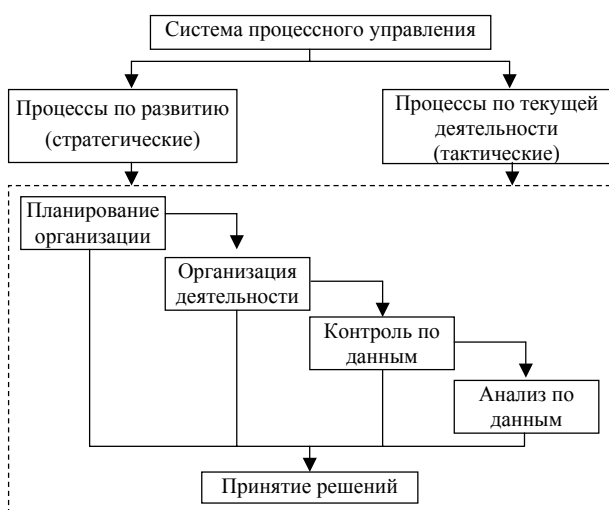


Рис. 1. Схема системы процессного управления

## Структура системы внутриорганизационных стандартов управленческого учета (УУ)

Шифр	Наименование	Содержание
1	2	3
Раздел 1. Общие положения УУ Описываются руководящие начала УУ		
ВС 1.1	Организация и ведение УУ. Задачи и требования	Отражает порядок осуществления деятельности по управленческому учету. Содержит перечень задач УУ и требований, обязательных к соблюдению
ВС 1.2	Этический кодекс субъектов УУ	Содержит этические положения относительно деятельности субъектов управленческого учета, в частности специалистов УУ
ВС 1.3	Термины и определения УУ	Содержит используемые в УУ термины и представляет их дефиниции
Раздел 2. Система управления УУ Описываются применяемая организацией система управления и технологии УУ		
ВС 2.1	Система управления процессами деятельности	Описание действующей системы управления процессами деятельности
ВС 2.2	Внутриорганизационная управленческая отчетность	Раскрывается порядок составления и представления внутриорганизационной управленческой отчетности, периодичность, а также ответственных лиц
ВС 2.3	Распределение функций УУ	Раскрывается функциональная нагрузка субъектов УУ, определяются сферы их ответственности
ВС 2.4	Системы учета затрат и калькулирования себестоимости. Формирование себестоимости продукта	Описывается используемая экономическим субъектом управленческая концепция (технология) при учете затрат и дальнейшем формировании себестоимости продукта
Раздел 3. Инструменты УУ Описывается применяемый организацией инструментарий УУ		
Подраздел 3.1. Учет и калькулирование затрат по видам Описываются порядок учета и калькулирования затрат по видам в рамках выбранной концепции УУ или применяемой технологии УУ		
ВС 3.1.1	Учет и распределение общехозяйственных и коммерческих расходов	Описывается методика учета и распределения общехозяйственных и коммерческих расходов, представляемых управленческими затратами
ВС 3.1.2	Учет и распределение косвенных производственных затрат	Описывается методика учета и распределения косвенных производственных затрат
ВС 3.1.3	Учет и распределение трудовых затрат	Описывается методика учета и распределения трудовых затрат
ВС 3.1.4	Учет и распределение материальных затрат	Описывается методика учета и распределения материальных затрат
ВС 3.1.5	Учет и распределение логистических затрат и затрат на хранение	Описывается методика учета и распределения логистических затрат и затрат на хранение
ВС 3.1.6	Учет и распределение затрат профильного сектора	Описывается методика учета и распределения затрат профильного сектора. (Данный стандарт является факультативным и разрабатывается в случае необходимости определения отличного от применяемых в организации методов учета и распределения затрат.)

1	2	3
Подраздел 3.2. Контрольно-аналитические инструменты УУ Описываются применяемые организацией контрольно-аналитические инструменты УУ		
ВС 3.2.1	Оценка эффективности деятельности	Раскрывается система оценки эффективности деятельности экономического субъекта в целом и в разрезе требуемых сегментов
ВС 3.2.2	Система бюджетирования	Раскрывается используемая в организации система бюджетирования
ВС 3.2.3	Анализ безубыточности деятельности	Раскрывается используемая в организации методика оценки безубыточности его деятельности
Раздел 4. Аудит внутриорганизационной управленческой отчетности Описывается порядок осуществления аудита внутриорганизационной управленческой отчетности		
ВС 4.1	Аудит внутриорганизационной управленческой отчетности. Задачи и требования	Описываются задачи и требования проведения аудита внутриорганизационной управленческой отчетности
Раздел 5. Обслуживание и сопровождение УУ Описываются вопросы сопровождения и обслуживания УУ		
ВС 5.1	Организация документооборота УУ	Описывается система документооборота УУ организации
ВС 5.2	Автоматизация УУ	Раскрывается порядок задачи и порядок автоматизации УУ

нансового, управленческого и налогового учета», разработанная в процессе исследования, представлена нами на рис. 2.

Нотация IDEF0 [4] предполагает поэтапную декомпозицию (дальнейшую детализацию) процесса верхнего уровня А-0, которая позволила нам выделить процесс А-1 «Управление ведением учета». Карта процесса А-1 «Управление ведением учета» представлена на рис. 3 и отражает дифференциацию видов учета, среди которых управленческий учет обособлен.

Осуществление дальнейшей декомпозиции процесса А-1 «Управление ведением учета» позволило нам применительно к управленческому учету исходя из пунктов цикла Шухарта–Деминга [4; 2] дифференцировать следующие подпроцессы: «Планирование организации управленческого учета»; «Организация управленческого учета»; «Контроль по данным управленческого учета»; «Анализ по данным управленческого учета».

Представленные подпроцессы отражены в разработанной карте А1.1 «Управление ведением управленческого учета» на рис. 4.

Организацию управленческого учета в системе процессного управления определяют также внутриорганизационные регламенты управленческого

учета. Их структура, разработанная нами, представлена в табл. 2.

Данные табл. 2 подтверждают, что определяющее значение среди внутриорганизационных регламентов управленческого учета коммерческой организации занимает план счетов управленческого учета, который в рамках системы процессного управления предполагает дальнейшее аналитическое развитие счетов управленческого учета в разрезе различных процессов деятельности организации. Кроме того, инструктивные положения по управленческому учету предусматривают разработку должностных инструкций для субъектов управленческого учета, осуществляющих свою деятельность в рамках дифференцированных процессов коммерческой организации.

По нашему мнению, базовыми инструктивными положениями по управленческому учету в системе процессного управления являются инструкции по расчету показателей эффективности деятельности организации на основе технологии ключевых показателей эффективности Key Performans Indicators (KPI).

Таким образом, организацию управленческого учета в системе процессного управления возможно

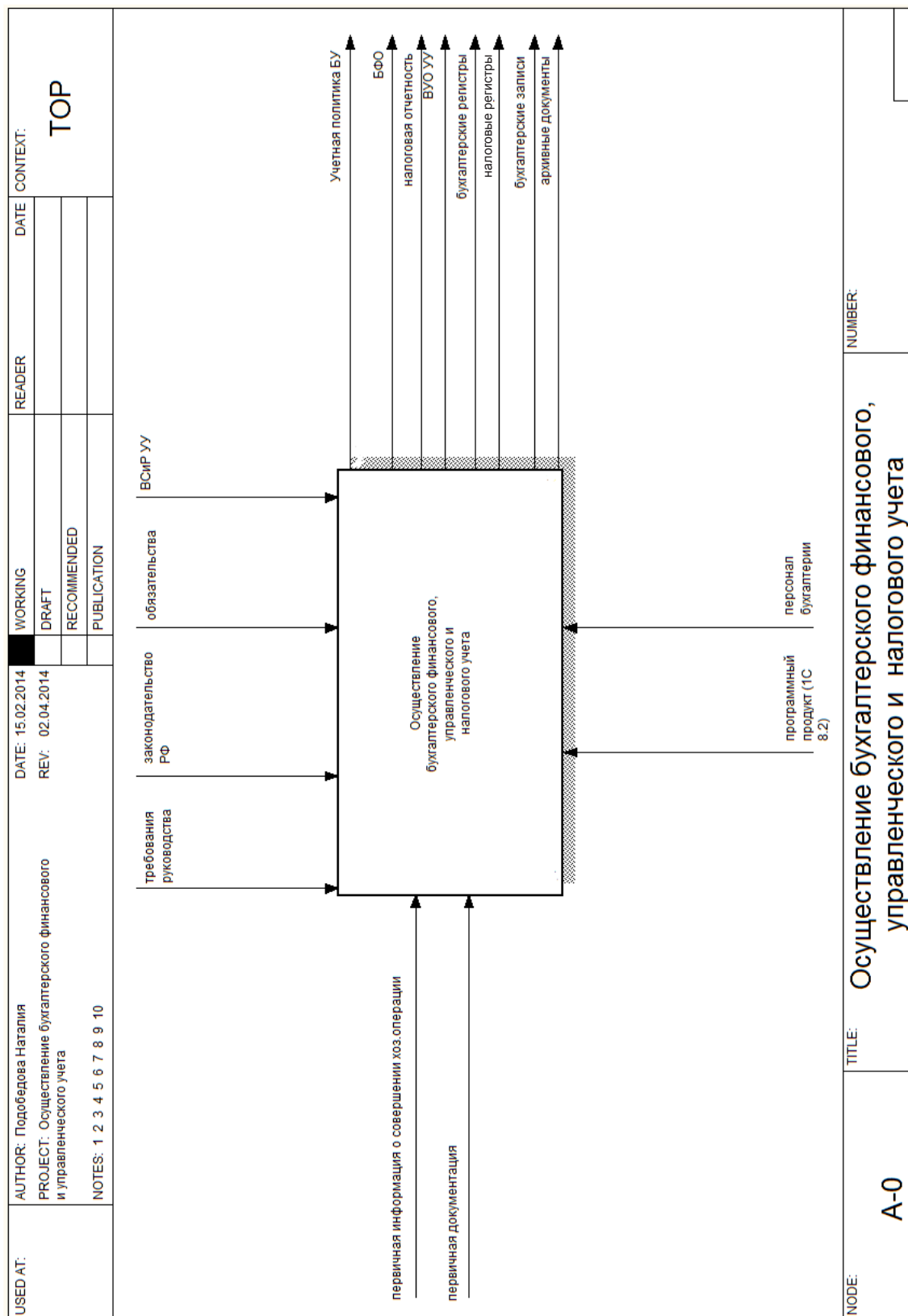


Рис. 2. Карта процесса учетной деятельности А-0 «Осуществление бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета»

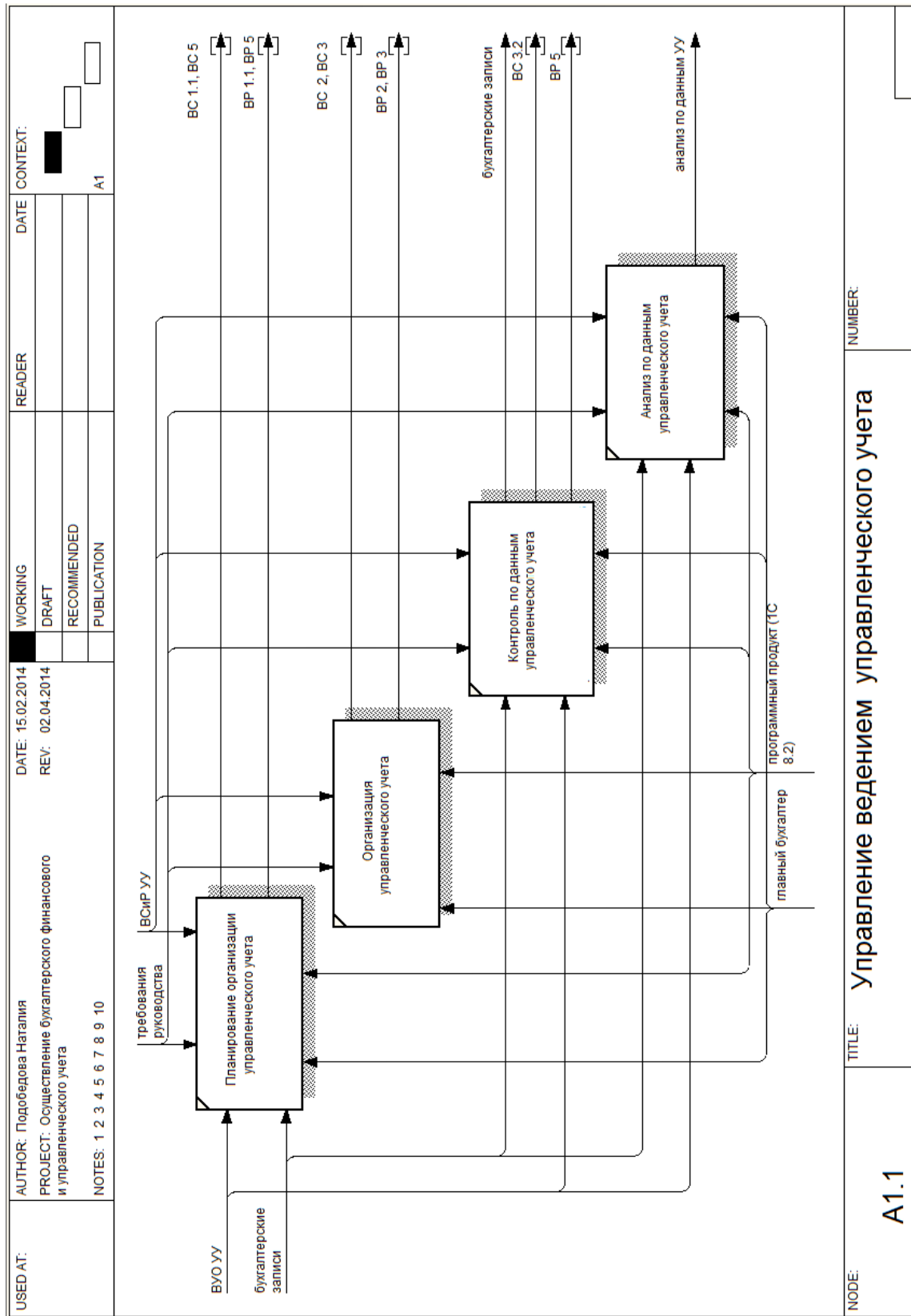


Рис. 3. Карта процесса А-1 «Управление ведением управленческого учета»



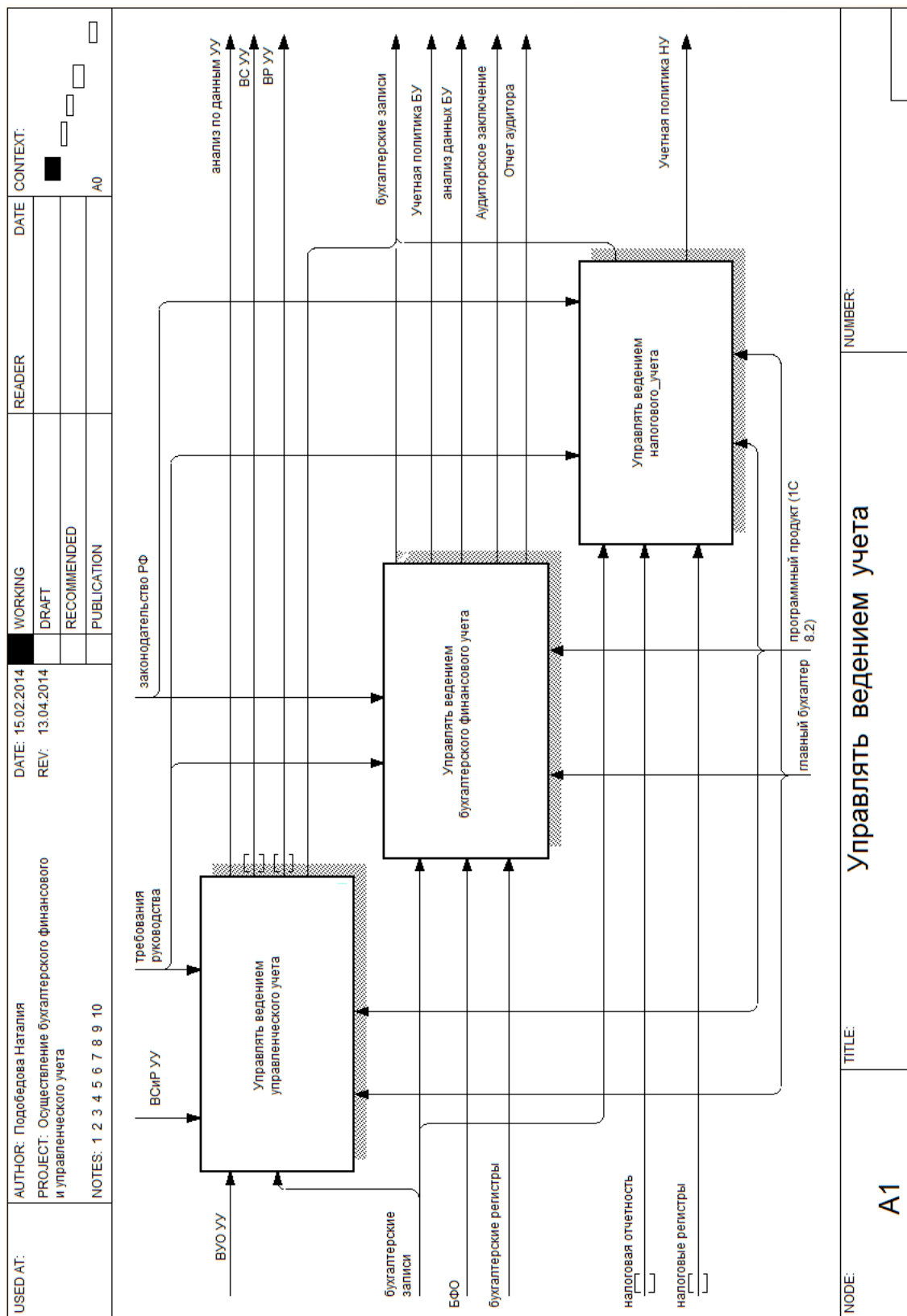


Рис. 4. Карта подпроцесса А1.1 «Управление ведением учета»

Структура системы внутриорганизационных регламентов управленческого учета

Шифр	Наименование	Содержание
Раздел 1. Общие положения УУ		
Описываются положения УУ, носящие универсальный для учетной деятельности организации характер		
ВР 1.1	План счетов УУ	Представлен план счетов УУ с описанием каждого счета
Раздел 2. Общие инструктивные положения УУ		
Описываются инструктивные положения УУ		
ВР 2.1	Должностная инструкция (по каждому субъекту УУ)	Представляет собой перечень должностных инструкций лиц, участвующих в учетном процессе
ВР 2.2	Порядок формирования себестоимости продукта	Содержит описание порядка учета и формирования себестоимости продукта в рамках выбранной организацией концепции УУ или применяемой технологии УУ
ВР 2.3	Учет движения денежных потоков	Содержит описание порядка учета и представления движения денежных потоков организации
Раздел 3. Общие инструктивные положения по применению инструментов УУ		
Описывается применяемый организацией инструментарий УУ		
Подраздел 3.1. Инструктивные положения по учету и калькулированию затрат		
Описываются инструктивные положения по учету и калькулированию затрат по видам		
ВР 3.1.1	Инструкция по учету общехозяйственных и коммерческих расходов	Содержится инструктивное описание учета общехозяйственных и коммерческих расходов
ВР 3.1.2	Инструкция по учету косвенных производственных затрат	Содержится инструктивное описание учета косвенных производственных затрат
ВР 3.1.3	Инструкция по учету трудовых затрат	Содержится инструктивное описание учета трудовых затрат
ВР 3.1.4	Инструкция по учету материальных затрат	Содержится инструктивное описание учета материальных затрат
ВР 3.1.5	Инструкция по учету логистических затрат и затрат на хранение	Содержится инструктивное описание учета логистических затрат и затрат на хранение
ВР 3.1.6	Инструкция по учету затрат профильного сектора	Содержится инструктивное описание учета затрат профильного сектора. (Данный регламент является факультативным и разрабатывается в случае необходимости описания отличного от применяемых в организации методов учета и распределения затрат.)
Подраздел 3.2. Инструктивные положения по контролю и анализу УУ		
Описываются инструктивные положения по контролю и анализу УУ		
ВР 3.2.1	Бюджетный процесс	Раскрывается порядок бюджетирования в организации
ВР 3.2.2	Расчет показателей эффективности деятельности	Приводится порядок расчета показателей эффективности деятельности организации в целом и в разрезе требуемых сегментов
ВР 3.2.3	Расчет показателей безубыточности	Приводится порядок расчета показателей безубыточности
Раздел 4. Инструктивные положения по осуществлению аудита		
внутриорганизационной управленческой отчетности		
Описываются инструктивные положения по осуществлению аудита внутриорганизационной управленческой отчетности		
ВР 4.1	Методика аудита внутриорганизационной управленческой отчетности	Раскрывается методика проведения аудита внутриорганизационной управленческой отчетности
Раздел 5. Инструктивные положения по сопровождению и обслуживанию УУ		
Описываются инструктивные положения по сопровождению и обслуживанию УУ		
ВР 5.1	Документооборот УУ	Описывается порядок документооборота в организации
ВР 5.2	Инструкция по осуществлению УУ в программном продукте	Описывается порядок осуществления учетной деятельности в программном продукте, используемом организацией в целях автоматизации УУ



осуществить на основе создания системы внутри-организационных стандартов и регламентов управленческого учета, предусматривающих первоначально дифференциацию процессов текущей деятельности организации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. ГОСТ ISO 9000-2011. Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь (ISO 9000:2005 Quality management

systems – Fundamentals and vocabulary) : приказ Росстандарта от 22 декабря 2011 г. № 1575-ст. – М. : Стандартинформ, 2012.

2. *Edwards Deming W. Some Theory of Sampling* / W. Edwards Deming. – Dover Publications, 1966.

3. *Shewhart W. A. Statistical method from the viewpoint of quality control* / W. A. Shewhart. – Washington: The Graduate School, the Department of Agriculture, 1939.

4. Методология функционального моделирования IDEF0 : приказ Росстандарта. – М. : ИПК Издательство стандартов, 2000.

*Воронежский государственный университет*

*Булгакова С. В., доктор экономических наук,  
доцент кафедры бухгалтерского учета*

*E-mail: svebulgakova@yandex.ru*

*Подобедова Н. В., аспирант кафедры бухгалтерского учета*

*E-mail: n-link@mail.ru*

*Тел.: 8(920)218-63-09*

*Voronezh State University*

*Bulgakova S. V., Doctor of Economic Sciences,  
Associate Professor of the Accounting Department*

*E-mail: svebulgakova@yandex.ru*

*Podobedova N. V., Post-graduate Student of the  
Accounting Department*

*E-mail: n-link@mail.ru*

*Tel.: 8(920)218-63-09*