
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ОБРАБАТЫВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ В УСЛОВИЯХ ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Медведева Елизавета Андреевна, асп.

Ставропольский государственный аграрный университет, пер. Зоотехнический, 12,
Ставрополь, Россия, 355017; e-mail: stgau_buu@mail.ru

Цель: деятельность экономических субъектов представляет собой реализацию множества взаимосвязанных бизнес-процессов, каждый из которых необходим для полноценного функционирования организации. Выделение бизнес-процессов в отдельные объекты учета затрат позволит сформировать себестоимость ряда осуществляемых мероприятий, имеющих схожие цели и результаты. Существует значительное количество теоретических разработок и практического опыта в отечественной экономической сфере, раскрывающих сущность и значение калькулирования себестоимости отдельных бизнес-процессов, однако недостаточно проработанным остается вопрос формирования информационной базы для осуществления указанных процедур, в связи с чем можно считать актуальным проведение исследования, направленного на разработку счетоводческого сопровождения учета затрат на реализацию отдельных бизнес-процессов экономических субъектов. Обоснование актуальности организации управленческого учета затрат обрабатывающих производств по бизнес-процессам, формирование системы счетоводческого сопровождения учета затрат, калькулирования себестоимости и формирования финансового результата в рамках автономной системы управленческого учета применительно к специфике экономических субъектов, осуществляющих проектирование и производство котлов для центрального и автономного отопления. *Обсуждение:* в процессе исследования механизма функционирования системы управленческого учета в целом и затратных счетов в частности использовались методы логического, статистического анализа, общенаучные методы познания (анализ, синтез и другие), а также элементы метода бухгалтерского уче-

та: оценка, калькуляция, двойная запись. *Результаты:* в статье представлена система управленческого учета затрат в процессно-ориентированных структурах, включающая в себя объекты, субъекты, предмет, задачи, инструменты, учетно-аналитическое, функции, результаты. Разработана система счетов управленческого учета затрат на реализацию бизнес-процессов, калькулирование себестоимости и определение финансового результата обрабатывающих производств. Ключевой задачей всех организаций, вне зависимости от объемов, видов деятельности и формы собственности, ставящих своей целью максимизацию получаемой прибыли, является расходование ресурсов, пропорциональное значимости осуществляемых процессов. Проведение мониторинга затратоемкости всех бизнес-процессов, реализуемых в экономическом субъекте, способствует формированию объективного информационного обеспечения принятия эффективных управленческих решений руководством организации.

Ключевые слова: процессная деятельность, НИОКР, снабжение, производство, сбыт, счета управленческого учета, финансовый результат.

DOI: 10.17308/meps.2020.9/2435

Введение

Эффективное управление затратами и получение максимальной прибыли являются главной задачей финансово-экономических служб организации, достижение которой находится в неразрывной связи с применением различных учетно-аналитических подходов. Основным источником информации о затратах и результатах деятельности экономического субъекта служат учетные системы, такие как: бухгалтерский финансовый учет, налоговый учет, управленческий учет [4]. Первые две из указанных систем ориентированы преимущественно на внешних пользователей, в связи с чем имеют жесткую регламентацию со стороны законодательных органов с целью формирования не только достоверной, но и единообразной информации [7]. Управленческий учет в свою очередь аккумулирует данные для внутренних пользователей для принятия оперативных и стратегических управленческих решений, в чем значительно способствует отсутствие законодательной регламентации, и как следствие наличие возможности построения учетной системы, эффективной для экономического субъекта с учетом отраслевой специфики [3], [8].

При формировании методики учета затрат в системе управленческого учета первостепенной задачей является определение объекта учета затрат, т.е. признака, согласно которому производят группировку затрат для целей управления себестоимостью. Определение в качестве объекта учета затрат место их возникновения или конкретный вид продукции приведет к дубли-

рованию информации бухгалтерского финансового учета при увеличении трудовых затрат [1]. Цель внедрения управленческого учета – получение уникальной и полезной информации для реализации эффективных управленческих подходов. В связи с чем можно считать актуальным учет затрат по бизнес-процессам хозяйствующего субъекта с последующим калькулированием их себестоимости [2].

Процесс как вид деятельности имеет временные рамки. Он ограничен не только по времени, но и по содержанию. Для того чтобы идентифицировать каждый процесс, следует выяснить, какой результат предшествующего процесса и в какой форме должен быть передан, как этот результат в дальнейшем должен быть обработан и в какой форме он может быть передан следующему процессу. Рассматриваемый результат не обязательно должен олицетворять материальную составляющую продукции – сырье, полуфабрикаты, материалы и т.д. Он может дальше представлять собой обмен информацией или услугами.

В экономической литературе существует множество трактовок категории «бизнес-процесс», в общем виде их можно систематизировать на два ключевых подхода: технологический, при котором бизнес-процесс рассматривается, как серия операций (видов деятельности), которые осуществляются над исходными материалами (вход процесса), увеличивают его ценности и приводят к определенному результату (выходу процесса), ценность исходного материала увеличивается за счет применения квалифицированного труда и знаний; ресурсный подход, при котором бизнес-процесс – это совокупность различных видов деятельности, в рамках которой «на входе» используются один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности на «выходе» создается продукт, представляющий ценность для потребителя [10].

Для того чтобы иметь возможность сделать выводы, насколько качественным и результативным является процесс, должна быть реализована возможность его измерить и, как следствие, проанализировать, чтобы затем усовершенствовать и развить. Это может осуществляться в рамках системы управленческого учета, т.е. непрерывного мониторинга учетных данных о понесенных затратах, их сопоставимости с ожидаемыми экономическими выгодами, отклонение от бюджета и т.д. На основании анализа и усовершенствования бизнес-процесса управленческим персоналом делаются выводы относительно продуктивности работы персонала, определяют зоны ответственности и задачи отдельных категорий работников.

Методология исследования

Исследование опирается на изучение научных трудов современных авторов, занимающихся проблематикой функционирования системы управленческого учета применительно к различным сферам деятельности, адаптации ее инструментария к действующим условиям хозяйствования. В про-

цессе исследования используются общенаучные методы: моделирование, сравнение, приемы систематизации, обобщения теоретических аспектов и практических в исследуемой области.

Обсуждение результатов: наиболее распространенной формой организации бизнеса является процессно-ориентированный подход. При данном подходе вся деятельность делится на определенное количество бизнес-процессов, участниками которых являются структурные подразделения и должностные лица организационной структуры предприятия. Эффективность данного подхода состоит в том, что каждый участник процесса ориентирован на максимальное удовлетворение потребностей заказчиков, вследствие чего улучшается качество производимой продукции, работ, услуг.

Внедрение передовых технологий, глобализация современной экономики, ориентация крупных производителей на потребности потребителей способствовали распространению концепции процессного управления по всему миру. Сущность данного подхода заключается в перманентном воздействии на взаимосвязанные процессы внутри предприятия, охватывающие все виды деятельности. Процессный подход к управлению получил широкое распространение на Западе прежде всего за счет того, что он позволяет добиваться устойчивой эффективности бизнеса за счёт ориентации на основополагающие принципы менеджмента качества.

Методологическая проблема постановки системы управленческого учета в обрабатывающих организациях заключается в том, что учет и анализ затрат необходимо осуществлять по процессно-ориентированному принципу, тогда как себестоимость продукции целесообразно рассчитывать по стадиям жизненного цикла продукции [5]. В этой связи система управленческого учета должна быть достаточно гибкой, чтобы своевременно реагировать на информационные запросы пользователей. Система управленческого учета затрат в процессно-ориентированных структурах приведена на рис. 1.

Процессно-ориентированные структуры часто противопоставляются линейно-функциональным и имеют некоторые очевидные преимущества, так, например, в последних информация о затратах группируется и обобщается в разрезе структурных подразделений, что не только усложняет обмен данными по горизонтали и вертикали, но и увеличивает накладные затраты экономического субъекта, затрудняет принятие управленческих решений из-за дублирования данных [11]. В процессно-ориентированных структурах данные могут группироваться в разрезе бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций. Это позволяет рассчитывать результаты деятельности экономического субъекта по местам возникновения затрат [14].



Рис. 1. Система управленческого учета затрат в процессно-ориентированных структурах

Функционирование экономических субъектов в сфере производства котлов для центрального и автономного отопления характеризуется рядом неоднократно повторяющихся операций, способствующих обеспечению и поддержанию деятельности хозяйствующего субъекта (табл. 1).

Объединение таких операций в укрупненные группы в зависимости от целей их осуществления и конечных результатов позволяет выделить бизнес-процессы (совокупность неоднократно повторяющихся действий, направленных на создание сбалансированной среды функционирования экономического субъекта). В табл. 1 рассмотрены группы бизнес-процессов, идентифицированные в результате изучения деятельности обрабатывающих производств.

Таблица 1

Характеристика бизнес-процессов организаций
обрабатывающей промышленности

I уровень	Операционные	Процессы, являющиеся основным направлением деятельности экономического субъекта, формирующие финансовый результат деятельности	II уровень	Снабжение	III уровень (в соответствии со спецификой деятельности)
	Управляющие	Процессы, обеспечивающие своевременную координацию управляющего аппарата и его функционирование		Производство	
				Сбыт	
	Поддерживающие	Процессы, позволяющие полноценно функционировать экономическому субъекту, обеспечивающие поддержку всей инфраструктуре организации		Управление качеством	
Управление финансами					
Развивающие	Процессы, нацеленные на развитие и совершенствование экономического субъекта в целом и отдельных его структур, а также улучшение характеристик товара, модификацию оборудования	Управление персоналом			
		Управление проектами перспективного развития			
		Бухгалтерский учет			
		Юридические услуги			
			НИОКР объектов производства		
			НИОКР объектов интеллектуальной собственности»		

Концепция процессно-ориентированного менеджмента предполагает исчисление себестоимости не только готовой продукции, но и непосредственно бизнес-процессов [12]. В этой связи в системе управленческого учета требуется расширение аналитических и учетных свойств системы счетов [9]. В процессе исследования нами были предложены счета управленческого учета для отражения финансового результата от реализации того или иного бизнес-процесса экономического субъекта, а также субсчета первого и второго порядка, расширяющие аналитические возможности данной системы счетов (табл. 2).

Накопление информации о затратах, связанных с реализацией бизнес-процессов на отдельных синтетических счетах, усиливает аналитические функции всей системы менеджмента за счет разграничения информационных потоков между финансовой и управленческой бухгалтерией [6].

Счета 30 «Операционные бизнес-процессы», 31 «Управляющие бизнес-процессы», 32 «Поддерживающие бизнес-процессы», 33 «Развивающие бизнес-процессы» являются активными, по дебету счетов собираются затраты на реализацию бизнес-процессов, по кредиту отражается списание себестоимости процессов и субпроцессов. Ведение данных счетов позволяет автономно от системы финансового учета формировать оперативную информацию о степени реализации бизнес-процессов и понесенных затратах.

Счет 93 «Реализация» является активно-пассивным, по кредиту счета

начисляется выручка, в дебет счета списывается себестоимость реализованных бизнес-процессов в разрезе субсчетов. Счет 95 «Финансовые результаты» делает возможным определения экономической выгоды осуществляемых действий.

Таблица 2

Расширение учетных функций на счетах в условиях применения процессно-ориентированного управления

Номер счета	Название счета	Субсчета I порядка	Субсчета II порядка
30	Операционные бизнес-процессы	1-«Снабжение»; 2-«Производство»; 3-«Сбыт».	По видам субпроцессов
31	Управляющие бизнес-процессы	1-«Управление качеством»; 2-«Управление финансами»; 3-«Управление персоналом»; 4-«Управление проектами перспективного развития».	По видам субпроцессов
32	Поддерживающие бизнес-процессы	1-«Бухгалтерский учет»; 2-«Юридические услуги».	По видам субпроцессов
33	Развивающие бизнес-процессы	1-«НИОКР объектов производства»; 2-«НИОКР объектов интеллектуальной собственности».	По видам субпроцессов
93	Реализация	1 – «Выручка»; 2 – «Себестоимость»; 3 – «НДС»; 4 – «Сальдо»	2.1-«Себестоимость операционных бизнес-процессов»; 2.2-«Себестоимость управляющих бизнес-процессов»; 2.3-«Себестоимость поддерживающих бизнес-процессов»; 2.4-«Себестоимость развивающих бизнес-процессов».
95	Финансовые результаты	1 – «Прибыль»; 2 – «Убыток»	

Для более детального рассмотрения предлагаемого счетоводческого сопровождения бизнес-процессов в системе управленческого учета на рисунке 2 приведена схема взаимодействия счетов, результатом функционирования которой является финансовый результат осуществления отдельного бизнес-процесса, а также разграничение информационных потоков для более точного ведения учета затрат.

Заключение

В результате проведенного исследования можно сделать следующие выводы о том, что сформированная нами система счетов управленческого учета: 30 «Операционные бизнес-процессы»; 31 «Управляющие бизнес-процессы»; 32 «Поддерживающие бизнес-процессы»; 33 «Развивающие бизнес-процессы»; 93 «Реализация», 95 «Финансовые результаты» с их

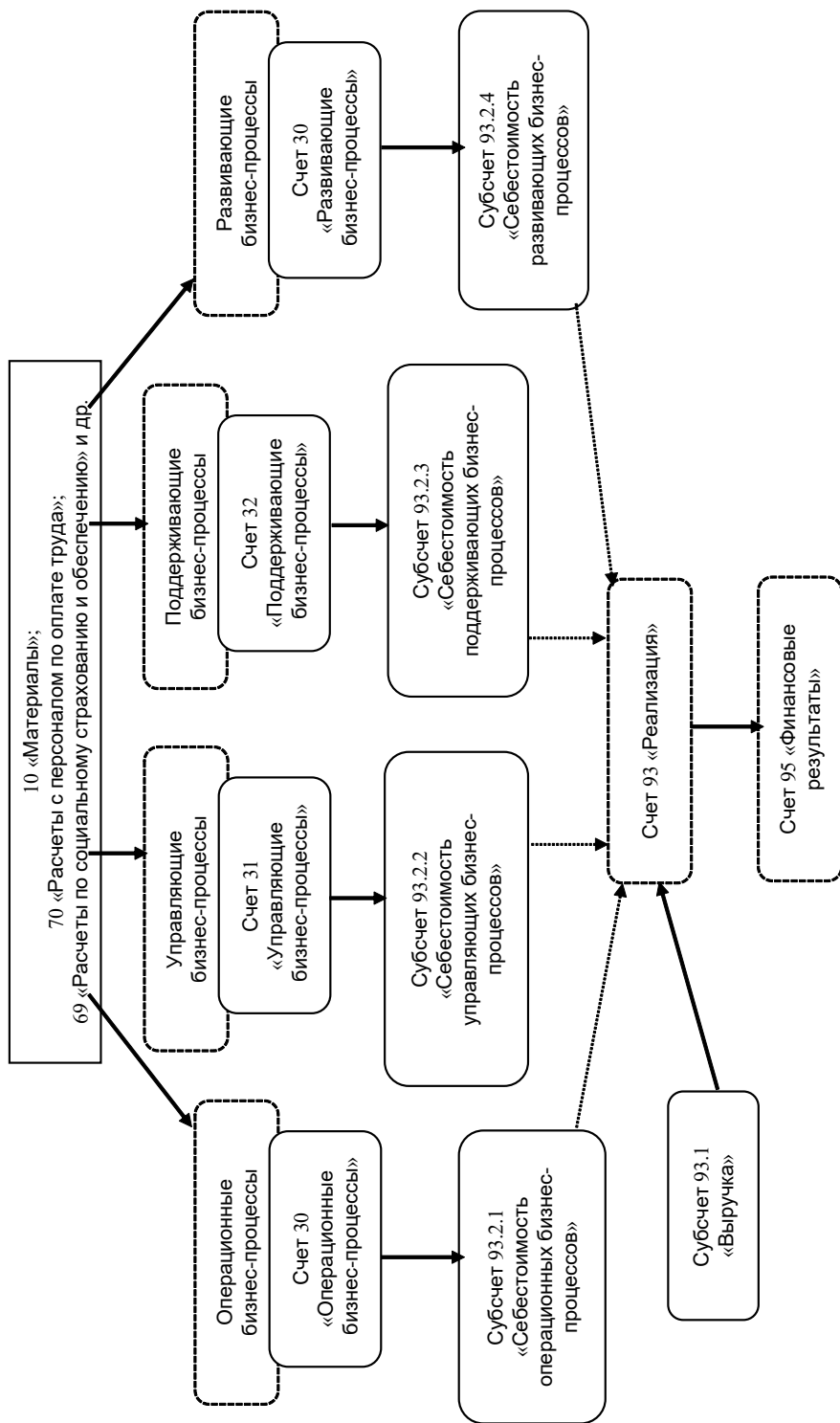


Рис. 2. Счетоводческое сопровождение бизнес-процессов в системе управленческого учета

аналитическим развитием позволяет реализовать концепцию процессно-ориентированного управления, рассчитывать себестоимость отдельного бизнес-процесса и финансовый результат от его реализации.

Список источников

1. Абубакирова К.Н., Мизиковский Е.А. Объекты учета затрат на инновационную деятельность // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*, 2012, no. 5, с. 39-44.
2. Бобрышев А.Н., Агафонова Н.П. Классификация затрат в проектно-ориентированных организациях: сущность и подходы // *На страже экономики*, 2019, no. 2 (9), с. 5-10.
3. Бобрышев А.Н., Агафонова Н.П. Особенности ведения управленческого учета в системе проектного менеджмента // *Международный бухгалтерский учет*, 2018, Т. 21, no. 11 (449), с. 1329-1339.
4. Бобрышев А.Н. *Инструменты и методы управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики*. Москва, Русайнс, 2018.
5. Бобрышев А.Н. Концептуальные и методические аспекты управленческого учета резервной системы экономического субъекта // *Управленческий учет*, 2016, no. 2, с. 3-13.
6. Булгакова С.В., Бельянинов Е.А. Процедурное обеспечение управленческого учета инвестиционного бизнес-проекта в производственной сфере // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2019, no. 2 (110), с. 84-100.
7. Булгакова С.В., Коротаева Н.В. Управленческий учет в оценке эффективности экономического субъекта и процессов деятельности // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2017, no. 3 (87), с. 152-168.
8. Булгакова С.В. Направления развития управленческого учета в современной экономике России // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровой*: сб. науч. тр. Воронеж, Изд-во ВГУ, 2015, с. 158-161.
9. Булгакова С.В. Управленческий учет по процессам деятельности в сборнике: Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций // *Материалы III Международной заочной научно-практической конференции*, 2016, с. 131-134.
10. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // *Международный бухгалтерский учет*, 2014, no. 33, с. 12-23.
11. Ивашкевич В.Б. Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*, 2017, no. 2, с. 12-17.
12. Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // *Международный бухгалтерский учет*, 2016, no. 14 (404), с. 32-46.
13. Ивашкевич В.Б. Цифровая экономика и учет // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*, 2019, no. 2, с. 9-12.
14. Палий В.Ф. Классификация счетов управленческого учета // *Бухгалтерский учет*, 2007, no. 2, с. 53-56.
15. Сытник О.Е., Фролов А.В. Учетное поле экономического субъекта – видение будущего // *Вестник Чеченского государственного университета*, 2019, Т. 36, no. 4, с. 29-35.
16. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Когнитивный управленческий учет в системе устойчивого преобразования организации // *Современный научный вестник*, 2014, no. 2 (3), с. 87-92.

MANAGEMENT COST ACCOUNTING AND PRODUCT COST CALCULATION FOR MANUFACTURING BUSINESS PROCESSES

Medvedeva Elizabeth Andreyevna, graduate student

Stavropol State Agrarian University, per. Zootechnichesky, 12, Stavropol, Russia, 355017;
e-mail: stgau_buu@mail.ru

Purpose: the activity of economic entities is the implementation of many interrelated business processes, each of which is necessary for the full functioning of the organization. Separating business processes into separate cost accounting objects will allow you to generate the cost of a number of ongoing activities that have similar goals and results. There are a significant number of theoretical developments and practical experience in the domestic economic sphere that reveal the essence and significance of calculating the cost of individual business processes, however, the issue of forming an information base for the implementation of these procedures remains insufficiently developed, and therefore it can be considered relevant to conduct a study aimed at developing accounting support for the cost of implementing individual business processes of economic entities. Justification of the relevance of the organization of management accounting of manufacturing costs for business processes, the formation of a system of accounting support for cost accounting, cost calculation and financial results within the Autonomous management accounting system in relation to the specifics of economic entities that design and manufacture boilers for central and autonomous heating. *Discussion:* in the process of studying the mechanism of functioning of the management accounting system in General and cost accounts in particular, methods of logical, statistical analysis, General scientific methods of cognition (analysis, synthesis, and others), as well as elements of the accounting method: assessment, calculation, double entry were used. *Results:* the article presents a system of management cost accounting in process-oriented structures, including objects, subjects, subject, tasks, tools, accounting and analytical, functions, and results. A system of accounts for management accounting of costs for the implementation of business processes, calculating the business cost and determining the financial result of manufacturing industries has been developed. The key task of all organizations, regardless of the volume, type of activity and form of ownership, which aims to maximize profits, is to spend resources in proportion to the importance of the processes carried out. Monitoring the cost-intensity of all business processes implemented in an economic entity contributes to the formation of objective information support for making

effective management decisions by the organization's management.

Keywords: process activities, procurement, production, sales, management accounting accounts, financial results.

References

1. Abubakirova K.N., Mizikovskij E.A. Obekty ucheta zatrat na innovacionnyu deyatelnost' [Objects of cost accounting for innovative activity]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2012, no. 5, pp. 39-44. (In Russ.)
2. Bobryshev A.N., Agafonova N.P. Klassifikatsiya zatrat v proektno-orientirovannykh organizatsiyah: sushchnost' i podhody [Classification of costs in project-oriented organizations: essence and approaches]. *Na strazhe ekonomiki*, 2019, no. 2 (9), pp. 5-10. (In Russ.)
3. Bobryshev A.N., Agafonova N.P. Osobennosti vedeniya upravlencheskogo ucheta v sisteme proektnogo menedzhmenta [Features of management accounting in the project management system]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2018, Vol. 21, no. 11 (449), pp. 1329-1339. (In Russ.)
4. Bobryshev A.N. *Instrumenty i metody upravlencheskogo ucheta v usloviyah krizisnykh processov ekonomiki* [Tools and methods of management accounting in the conditions of crisis processes of the economy]. Moscow, Rusajns, 2018. (In Russ.)
5. Bobryshev A.N. Konceptual'nye i metodicheskie aspekty upravlencheskogo ucheta rezervnoj sistemy ekonomicheskogo subekta [Conceptual and methodological aspects of management accounting of the reserve system of an economic entity]. *Upravlencheskij uchet*, 2016, no. 2, pp. 3-13. (In Russ.)
6. Bulgakova S.V., Bel'yaninov E.A. Procedurnoe obespechenie upravlencheskogo ucheta investitsionnogo biznes-proekta v proizvodstvennoj sfere [Procedural support of management accounting of an investment business project in the production sphere]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, 2019, no. 2 (110), pp. 84-100. (In Russ.)
7. Bulgakova S.V., Korotaeva N.V. Upravlencheskij uchet v ocenke effektivnosti ekonomicheskogo subekta i processov deyatelnosti [Managerial accounting in assessing the effectiveness of an economic entity and business processes]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, 2017, no. 3 (87), pp. 152-168. (In Russ.)
8. Bulgakova S.V. Napravleniya razvitiya upravlencheskogo ucheta v sovremennoj ekonomike Rossii [Directions of development of managerial accounting in the modern economy of Russia]. *Aprel'skie nauchnye chteniya imeni professora L.T. Gilyarovskoj: sb. nauch. tr. Voronezh, Izdvo VGU*, 2015, pp. 158-161. (In Russ.)
9. Bulgakova S.V. Upravlencheskij uchet po processam deyatelnosti v sbornike: Aktual'nye problemy ucheta, ekonomicheskogo analiza i finansovo-hozyajstvennogo kontrolya deyatelnosti organizacij. [Managerial accounting for the processes of activity in the collection: Actual problems of accounting, economic analysis and financial and economic control of organizations]. *Materialy III Mezhdunarodnoj zaochnoj nauchno-prakticheskoy konferencii*, 2016, pp. 131-134. (In Russ.)
10. Vahrushina M.A. Problemy i perspektivy razvitiya rossijskogo upravlencheskogo ucheta [Problems and prospects of development of Russian management accounting]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2014, no. 33, pp. 12-23. (In Russ.)
11. Ivashkevich V.B. Osobennosti kalkulyatsii i analiza sebestoimosti produkcii novykh proizvodstv [Problems of the theory of management accounting and controlling]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 12-17. (In Russ.)
12. Ivashkevich V.B. Problemy teorii upravlencheskogo ucheta i kontrollinga [Features of calculation and analysis of the cost of production of new productions]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2016, no. 14 (404), pp. 32-46. (In Russ.)

13. Ivashkevich V.B. Cifrovaya ekonomika i uchet [Digital economy and accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 9-12. (In Russ.)
14. Palij V.F. Klassifikaciya schetov upravlencheskogo ucheta [Classification of management accounting accounts]. *Buhgalterskij uchet*, 2007, no. 2, pp. 53-56. (In Russ.)
15. Sytnik O.E., Frolov A.V. Uchetnoe pole ekonomicheskogo sub'ektavidenie budushchego [Accounting field of an economic entityvision of the future]. *Vestnik Chechenskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2019, vol. 36, no. 4, pp. 29-35. (In Russ.)
16. Horuzhij L.I., Katkov Yu.N. Kognitivnyj upravlencheskij uchet v sis-teme ustojchivogo preobrazovaniya organizacii [Cognitive management accounting in the system of sustainable transformation of the organization]. *Sovremennyy nauchnyj vestnik*, 2014, no. 2 (3), pp. 87-92. (In Russ.)