

## ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

**В статье рассматривается авторский подход к пониманию сущности процессно-ориентированной системы управленческого учета: раскрывается содержание основных элементов, описываются входящие в нее подсистемы, представляется их сравнительная характеристика.**

В настоящее время становится все более очевидным, что для поддержания необходимого уровня конкурентоспособности организации, необходимы существенные обновления и модернизация всех сторон ее деятельности: повышение качества продукции, снижение издержек, сокращение времени освоения новой продукции и улучшение обслуживания потребителей. Выявление новых целей и приоритетов привело к необходимости решения ряда задач, связанных с диверсификацией производства, сокращением объемов ранее выпускаемой продукции, компенсацией связанных с этим потерь и созданием системы, гибко реагируемой на постоянные изменения внешней среды.

Кардинальные изменения в системе управления предприятием, прежде всего связаны с реинжинирингом новых организационных структур – бизнес – процессов.

Бизнес-процесс интегрирует узкоспециализированные производственные и управленческие операции в единый процесс, результатом которого должна быть вполне определенная и конкретно значимая полезность для клиента (покупателя).

Именно с помощью этих структурных элементов и применения новейших информационных технологий современным компаниям удалось выйти на качественно новый уровень развития и функционирования.

Использование бизнес – процесса в качестве основы регулирования производственно – хозяйственной деятельности позволяет по-новому взглянуть на системную организацию процессов действующего предприятия. Процессно-ориентированный подход в такой организации будет основан на интеграции работ вокруг бизнес – процессов, и на этой платформе противопоставлен традиционному – функционально-ориентированному (линейно – функциональному), построенному на принципах разделения труда, узкой специализации и жестких иерархических структурах бизнес-единиц.

Как нам представляется, одной из ключевых задач по внедрению нового управленческого подхода является формирование конт-

рольно – учетно-аналитической системы с помощью которой стала бы возможной организация сбора и регистрации информации результатов мониторинга о затратах бизнес-процессов, контроль и анализ их эффективности.

Проведенный нами анализ действующих в настоящее время учетных систем показал, что среди известных отечественных систем учета аналогов отвечающих современным требованиям не существует, в отличие от практики западных предприятий, где наработаны определенные подходы к учету процессов и составляющих его видов деятельности. На основе изучения этих подходов нами была разработана концепция модели учетной системы, адаптированной к требованиям процессно-ориентированного управления принимающего во внимание особенности отечественной технологии учета. Мы полагаем, что данная система должна носить название процессно-ориентированной, подчеркивая, с одной стороны, что основной объект изучения и исследований процессы (в перспективе процессная модель предприятия), а, с другой стороны, это, все – таки, только ориентация на процесс, поскольку входящие в нее учетные подсистемы могут быть настроены на отдельные фрагменты процессов – виды деятельности, что создает возможность их частичного использования при линейно-функциональной структуре управления.

На наш взгляд, процессно-ориентированная информационная система представляет собой учетную систему нового типа, в основе которой находится учет затрат по процессам и видам деятельности. По своей сущности – это одна из подсистем управленческого учета модульного типа, которая включает в себя известные к настоящему времени «JIT – систему», «ABC – систему» и «ABB – систему». Названия данных учетных подсистем нами введены по названию учетных методов и управленческих подходов, которые находятся в их основе: «JIT – система» производная от используемого управленческого подхода «just-in-time» – точно во время, «ABC – система» – от «ABC – метода» (activity based costing – определение стоимости

по видам деятельности); «АВВ – система» от «АВВ – метода (activity based budgeting – бюджетирование по видам деятельности)».

Используя методологический прием [2], согласно которому для характеристики учетных подсистем управленческого учета, целесообразно выделить цель, задачи, функции, систематизирующие элементы (объекты, методы, организационные формы), рассмотрим сущность данной системы.

Цель создания и функционирования системы – формирование информации о результативности и эффективности процессов и видов деятельности, с помощью специфических методов учета затрат и калькулирования для принятия обоснованных управленческих решений.

Основные задачи системы:

1. Формирование информации о затратах и результатах процессов и видов деятельности.

2. Калькулирование продукции (изделия, партии, группы, вида и т. п.), работ, услуг в разрезе потребителей, каналов сбыта, операционных и географических сегментов рынка и т. д.

3. Контроль эффективности и результативности процессов и видов деятельности

4. Оценка эффективности руководства бизнес-процессом и деятельности команды менеджеров процессов.

5. Анализ эффективности используемых ресурсов.

6. Анализ несоответствия установленному качеству бизнес – процессов и видов деятельности.

7. Формирование эффективной системы трансфертного ценообразования в процессно-ориентированной структуре управления.

Из сформулированных целей и задач системы можно выделить основные функции: планирующая (прогнозирующая), учетно-информационная, контролирующая, аналитическая, стимулирующая, коммуникативная.

Планирующая (прогнозирующая) функция процессно-ориентированной системы заключается в построении прогнозной процессной модели затрат и результатов организации в целом и отдельных бизнес-процессов (видов деятельности), обеспечивающей выпуск продукции и услуг широкого диапазона определенного качества с установленными нормативными затратами с целью удовлетворения индивидуальных потребностей субъектов рыночных отношений.

Учетно – информационная функция проявляется в идентификации средствами учета ин-

формации о фактических затратах процессов и отдельных видов деятельности с целью осуществления более точного калькулирования выпускаемой продукции и услуг и осуществления контроля функционирования всей процессной модели организации.

Контрольная функция состоит, во-первых, в фиксации отклонений или несоответствий фактических затрат процессов (видов деятельности), ресурсов, продукции и услуг от заранее установленных значений (нормативных, бюджетных) на определенный уровень качества; и во-вторых, в оценке эффективности руководства бизнес-процессом и деятельности команды процесса, и, соответственно, результативности и эффективности всей организации в целом.

Аналитическая функция связана с изучением причин отклонений фактических затрат от запланированных (нормативных, бюджетных) по используемым ресурсам, по отдельным видам деятельности и всего процесса в целом, а также по видам продукции и услуг различных групп и уровней, рассматриваемых в различных ракурсах калькулирования.

Стимулирующая функция системы заключается в создании действенного механизма оценки индивидуальной деятельности и усилий каждого работника в эффективность функционирования процесса и всей компании в целом. Работа ситуационного менеджера – руководителя бизнес – процесса становится более многомерной и содержательной, устраняются ненужные операции, сокращается значительная часть операций, не создающих стоимость. Деятельность в рамках «процессной» команды нацеливает не на «одобрение» вышестоящего руководства, а на удовлетворение запросов клиентов. В этих условиях профессиональный рост означает не продвижение по ступеням иерархической лестницы, а увеличение собственного потенциала, рост квалификации, накопления опыта, расширение вклада в позитивные экономические результаты, и, как следствие, более высокое вознаграждение.

Коммуникативная функция проявляется прежде всего, в создании атмосферы сотрудничества и кооперации как внутри «процессной команды», так и межпроцессных коммуникациях при установлении трансфертных цен, поскольку все участники процессов нацелены на единый результат. Схема данной системы показана на рисунке 1.

С точки зрения системной методологии процессно – ориентированная учетная система включает в себя объектную составляющую в виде основных элементов: затрат, результатов, и трансфертных цен, а, с другой стороны, объектов учета затрат, которые представлены в виде процессов, видов деятельности и других разнообразных объектов калькулирования. В отличие от традиционных объектов калькулирования в процессно-ориентированных учетных системах они дополняются объектами маркетинговой деятельности: каналами продвижения товаров, сегментами продаж и т. д.

Методический блок по структуре своей обычен, но в отличие от традиционных систем представлен новыми методами: АВВ – метод, АВС – метод, метод учета затрат в «ЛТ – системе», целевое калькулирование (JС – target costing) метод на основе движения продукта (PFC – «product blow costing») метод калькулирования по последней операции (ЕрС – endpoint costing), и т. п.

Организационный компонент данной системы включает две формы учета: автономную и интегрированную с двумя модификациями: с

использованием системы счетов и регистрации операций системным образом и без использования системы счетов с регистрацией операций в специальных регистрах таблично – матричной формы.

По нашему мнению, процессно – ориентированная информационная система должна включить в себя три модульных подсистемы: «ЛТ – систему», «АВС – систему», «АВВ – систему». Не рассматривая подробно структуру модулей как комбинацию объектов, методов и организационных форм учета, опишем сущность данных подсистем, которые согласно модульному принципу[2], могут использоваться самостоятельно, но с учетом основных принципов процессно – ориентированной учетной системы.

Система ЛТ – это прежде всего, система контроля производственных запасов, так как главная идея управленческого подхода «just-in time» заключается в том, чтобы организовать весь производственный процесс без накопления запасов, обеспечивая поставки «точно в срок».

«ЛТ – система» объединяет пять функций производственного процесса – накопления ре-



Рисунок 1. Схема процессно-ориентированной учетной системы.

сурсов, хранение, транспортировку, производственные операции и контроль качества в единый регулируемый технологический процесс. «JIT – система» жестко связана со спросом: положенный в его основу принцип «производить продукт тогда, когда в нем нуждаются в том количестве, который необходим покупателю», организует всю цепочку «спрос – производство – закупки по принципу «втягивания». Организация производственного процесса с «запасами нулевого уровня» требует жесткого всестороннего и всеобъемлющего контроля качества.

Применение «JIT системы» в учете упрощает учетный процесс производственных затрат, помогая менеджерам регулировать и контролировать расходы. Упрощение этого процесса преобразует систему производственного учета со множеством счетно-учетных операций и отчетных данных в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей руководства в принятии более грамотных решений о цене, каналах сбыта, ассортименту продукции и т. д. Основная особенность учета затрат в «JIT – системе» состоит в том, что материалы и основное производство обычно объединяются на одном счете, практикуемых в зарубежных фирмах: «ресурсы в производстве» или «материалы и производство» и поэтому счета по контролю за складскими запасами и учету незавершенного производства не применяются. Кроме этого, отсутствует необходимость в подробном отслеживании или физическом содержании исходных материалов, а также необходимость в деятельности, связанной с хранением запасов и грузопереработкой материалов. Прямые затраты на оплату труда, которые составляют 5% -15% от полных затрат также не отслеживаются относительно конкретных заказов, а вместе с накладными расходами переносятся на себестоимость реализованной в этом же месяце продукции. «JIT – система», как и любая учетная система, основанная на процессном подходе, переводит большинство непрямых затрат в прямые, усиливая «прослеживаемость» затрат и обеспечивая точность их учета.

В отличие от обычных условий организации закупок в этой системе основной упор делается на учет отклонений цены приобретаемых материалов (что может достигаться за счет приобретения большего количества со скидками или за счет закупок низкого качества). В «JIT – системе» акцент делается на качество, доступность и общую стоимость операций. Та же са-

мая позиция в отношении учета отклонений по затратам на рабочую силу и накладным расходам. Использование анализа отклонений сохраняется на уровне предприятия, но основное внимание с позиций абсолютной значимости отклонений для каждого конкретного случая переходит на учет вероятных тенденций развития производственного процесса. Кроме того, традиционные показатели эффективности такие как выполнение норм выработки и коэффициент использования оборудования применяемые в анализе традиционных систем учета, в «JIT – системе» не используются. Считается, что они стимулируют формирование запасов товароматериальных ценностей по сравнению с уровнем потребностей в них и ведут к приоритету объема производства над качеством, что противоречит всей идеологии «JIT – системы».

Сущность «JIT – калькулирования» как составной части «JIT – системы» заключается в том, что при отсутствии системы контроля за движением продукции калькулирование строится по последней операции, последней точки «материального потока», либо в начале, на стадии разработки продукта, используя, в частности, метод целевого калькулирования. Метод калькулирования по последней операции, условно нами обозначенной ЕРС – метод применительно для отечественной практике учета достаточно подробно рассматривается в монографии О.Д. Кавериной [ 4 ].

Метод целевого калькулирования [5], на наш взгляд, занимает особое место в процессно – ориентированной учетной системе: во-первых, он относится одновременно к методам прогноза, анализа и методам калькулирования, во-вторых, он удачно комбинируется с ABC – системой в части проектирования «будущей стоимостной цепочки» по видам деятельности и с «JIT – системой». Не отслеживая весь процесс прохождения продукта и сокращая расходы на текущий контроль, предварительный контроль согласно данному методу осуществляется уже на стадии разработки продукта. В конце же стоимостного потока используется метод калькулирования по последней операции (ЕРС), фактические данные которого можно использовать для заключительного контроля. Вот поэтому, на наш взгляд, метод целевого калькулирования активно, начиная с 60-х годов прошлого столетия, используется японскими компаниями, ставшими родоначальниками системы «канбан» или «JIT – системы».

Как отмечают Ч.Т. Хонгрэн и Дж.Фостер [6] калькуляционная «ЛТ – система» заставляет руководство задуматься имеет ли смысл детально проследить затраты на продукт шаг за шагом, по стадиям обработки. Оперативный учет движения деталей и полуфабрикатов при этом ведется, но не основе заказов, так как производственный процесс рассматривается как непрерывный «трубопровод». При его функционировании все затраты отражены в начале периода и появляются снова как затраты на законченный продукт в конце отчетного периода. В условиях «ЛТ– системы» фактические материалы и накладные расходы собираются по цехам каждый месяц, определяется количество произведенных единиц и их стоимость, нормативные затраты сопоставляются с полученными и ежемесячно по цехам рассчитывается отклонение. Изучая «ЛТ– систему» с точки зрения перспектив с ее использования в отечественной практике, следует отметить, что она менее приемлема чем АВС – и АВВ – системы по ряду причин. Прежде всего, фирмы – поставщики должны находиться недалеко от предприятия, так как вся система держится на небольших и частых поставках; «ЛТ– система» не допускает большой гибкости ассортимента выпускаемой продукции: все виды должны быть сходными, с ограниченным набором различающихся характеристик; «ЛТ – система» требует стабильного уровня производства и относительно стабильную рыночную среду.

Стратегия менеджмента на реорганизацию бизнес – процессов способствовала внедрению учетно– калькуляционной АВС– системы, где основным методом является «АВС– метод», наилучшим образом обеспечивая реализацию данной стратегии.

«АВС – метод» является новым направлением как для западного, так и отечественного учета. Само название метода переводится российскими исследователями по– разному: калькулирование по функциям пооперационное калькулирование, функциональный учет затрат, операционно – ориентированный метод, процессно– ориентированный метод, некоторые отождествляют его с функционально– стоимостным анализом – ФСА, что свидетельствует о новизне данного метода и неразработанностью его методологии в теоретическом и практическом плане.

АВС– метод основан на утверждении, что продукция не является причиной возникнове-

ния затрат, а является причиной операций (деятельности), в результате которых и возникают затраты. АВС– метод это функциональный метод учета затрат, в основе которого находится понятие деятельности (activity), потребляющей ресурсы. Под деятельностью нами понимается совокупность регулярно повторяющихся действий, операций, направленных на выполнение конкретных и измеряемых задач и выполняемых за определенный период времени, а под ресурсами – экономические элементы, используемые при выполнении какой – либо деятельности. Сущность АВС – метода заключается в том, что вся финансово– хозяйственная деятельность предприятия представляется в виде стоимостных потоков или набора определенных видов деятельности, которые выстраивают стоимостную цепочку по формированию затрат для выпускаемой продукции (работ, услуг).

Такое представление АВС – метода позволяет косвенные затраты превратить в прямые и непосредственно относить на изготавливаемую продукцию. Для каждого вида деятельности устанавливается «вектор» измерения активности, отражающий сущность данного вида деятельности и увязанный с калькулируемым объектом. В отечественной литературе «вектор активности» определяется как «драйвер затрат» (cost driver), «носитель затрат», «потребитель затрат», «коэффициент распределения » затрат, единица деятельности и единица активности. Для каждого вида деятельности величина затрат исчисляется как произведение стоимости драйвера затрат и количественной его величины.

Основные принципы, которые находятся в основе АВС – метода.

1. Целеполагание метода: подсчет стоимости не для стимулирования затрат, а с целью поиска факторов и резервов их снижения.

2. Установление взаимосвязи данного метода с организацией производства, в котором выделены виды деятельности, как более сложные структуры – процессы и приспособляемость к конкретному предприятию.

3. Проследивание взаимосвязи между видами деятельности и используемыми ресурсами (расходами): продукция представляет собой результаты деятельности, а деятельность потребляет ресурсы.

4. Вариативность системы учета: интегрированный подход к общей системе бухгалтерского учета по АВС – методу, либо параллель-

ное существование системы бухгалтерского учета и АВС– системы.

АВС– метод является базовым компонентом и «АВВ – системы» Появление «АВВ – системы» связано с необходимостью усиления контроля в «АВС – системе». В данной системе контроль возможен только на основе фактических данных в сопоставлении со значениями предыдущих периодов. Эффективный же контроль предусматривает, во-первых, сравнение фактических значений с запланированными, и, во-вторых, должен сочетаться с ответственностью лиц за полученные отклонения.

Развитие АВС–системы в этом направлении и привело к созданию «АВВ системы», время появления которой считают 90-е годы конца XX в., т. е. позднее чем появление АВС – системы.

В одних работах [5] указывается конкретная дата – 1991г. и авторы Д. Бримсон и Р. Фрейзер, в других в качестве первоисточника приводятся труды ряда авторов. Д. Бримсона, Р.С. Каплана, Т. Конноли, Р. Купера, М. Морроу, Р. Фрейзера, Г. Эшворта и др., которые увидели в учете затрат по видам деятельности возможности использования его принципов в системе бюджетирования затрат по видам деятельности. Например, в представлении А. Алчерча [1] данная система выглядит достаточно просто, как подход, аналогичный АВС – методу, но оперирующий не фактическими данными, а запланированными. Когда организация применяет АВВ – систему, руководство планирует будущие расходы в соответствии с представлениями о количестве и стоимостной величине носителей затрат (драйверов затрат – ред. Н.А.) по каждому виду деятельности. На основании этих оценок определяются затраты, необходимые для обеспечения планируемого объема деятельности.

По нашему мнению, это достаточно упрощенный взгляд на систему, которая «вбирает в себя» «АВС– систему» и бюджетный метод, за счет которого появляются новые контрольно – аналитические возможности «АВС – системы» и формируется новая контрольно– информационная «АВВ – система».

Мы считаем, что не вполне корректно рассматривать бюджетирование только как планирование, в отрыве от контроля учета и анализа. Нами уже обосновывалась точка зрения [2, 3], что планирование это часть бюджетирования, и в этом смысле лучше использовать более подходящий термин – бюджетное планирова-

ние. Мы допускаем использование термина бюджетирования как процесса планирования, но предусматривая под этим словом одновременно систему контроля, учета и анализа планируемых величин. Поэтому следует считать, что, в целом, бюджетирование – это система, интегрирующая процессы планирования, контроля, учета и анализа затрат и результатов деятельности организации в разрезе центров ответственности с помощью финансового инструмента– бюджета. В частности, на наш взгляд, «АВВ – система» – это информационная система, в основе которой находятся бюджетный метод и АВС– метод, позволяющие осуществлять планирование контроль, учет и анализ затрат по видам деятельности и бизнес – процессам. В обобщенном виде «АВВ – система» – это система бюджетирования с использованием АВВ – метода. Поскольку понятие контроля, в широком смысле, включает в себя все эти функции (планирование – предварительный контроль; учет и анализ – составные части контроля, так как контроль без учета беспредметен, а без анализа неэффективен), то очевидно, что «АВВ – система», прежде всего, контрольно – информационная, в отличие от учетно – калькуляционной «АВС – системы».

Сравнивая АВС – и АВВ – системы видна отличительная особенность двух систем. В учетно– калькуляционной АВС– системе учитываются только фактические расходы по видам деятельности и осуществляется калькулирование продукции (работ, услуг) в различных направлениях с помощью выбранных драйверов затрат, которые взаимосвязывают виды внутренней хозяйственной деятельности с калькулируемым объектом. Контроль осуществляется на базе сравнительного анализа фактических расходов разных отчетных периодов по видам хозяйственной деятельности и калькулируемым объектам.

В «АВВ – системе», как информационной системе контрольного типа, формируется информация в разрезе центров деятельности и ответственности (ЦДО) в виде бюджетлируемых показателей расходов по видам деятельности. Используя учетно-контрольные средства, формируются фактические показатели и их отклонения от бюджетлируемых, с помощью которых оценивается эффективность работы и руководства данным центром.

В «АВВ– системе» дополнительно появляется бюджетный метод, как специфический

метод прогнозирования и планирования деятельности предприятия, используемый в управленческом учете. С включение данного метода в ABC– систему, появляются не только проблемные вопросы по формированию бюджетных (нормативных) значений затрат по видам деятельности, но и другие, не менее важные аспекты: выделение центров ответственности руководителей и критериев оценки их деятельности, выбор показателей эффективности деятельности различных внутрифирменных групп, изучение механизма трансфертного ценообразования и его влияние на мотивацию и достижение консенсуса команд «бизнес– процессов»,

установление конгруэнтности целей разных уровней руководства и их интеграция с целями различных групп внутри фирмы и т. д.

Таким образом, краткий обзор учетных подсистем процессно-ориентированной информационной системы показал, что их появление вызвано изменением принципов внутрифирменного управления. В то же время описанные системы являются отдельными самостоятельными модулями общей информационной системы управленческого учета и модель их встраивания в систему отечественного бухгалтерского учета требует дальнейшего исследования.

---

**Список использованной литературы:**

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М., Финансы и Статистика, 2002.
2. Ермакова Н.А Бюджетирование в системе управленческого учета М., Экономистъ., 2004.
3. Ивашкевич В.Б Бухгалтерский управленческий учет. М., Экономистъ, 2003.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет. М., Финансы и статистика, 2003.
5. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М., Финансы и статистика, 2004.
6. Хонгрэн Ч.Т, Фостер Дж. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект М., Финансы и Статистика, 2000.