

9.3. ПРОЦЕССНЫЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА

Суйц В.П., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва;

Баев А.Б., к.э.н., Экономический факультет, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва; директор по консалтингу, ООО «Ителлидженс», г. Москва

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Статья посвящена управлению бизнес-процессами. В отличие от изучения управления бизнес-процессами как части управления качеством, информационного менеджмента или технического аспекта управления издержками, в данной статье оно рассматривается как всеобъемлющая и междисциплинарная деятельность. На основе реальной практики применения делается вывод о том, что управление бизнес-процессами является основополагающим и определяющим для внедрения организационных процедур, информационных систем, процессов финансового и управленческого учета.

Современный управленческий учет, описываемый в экономической литературе, по существу является бухгалтерским управленческим учетом, поскольку базой для него являются более детальные аналитические счета бухгалтерского учета. К числу недостатков, которые одновременно являются источниками развития управленческого учета, с нашей точки зрения, относятся следующие.

1. Не задействован огромный пласт внутрифирменной небухгалтерской информации (операционных больших данных), которая формируется в современных информационных системах компаний.
2. Не рассматривается процесс формирования учетных данных, технологические процедуры учета и контроля обеспечения достоверности учетных данных.
3. Обходится стороной процесс мониторинга формирования первичной информации в компании.
4. Игнорируется процесс формирования и функционирования внутрифирменных технологических процедур управления бизнес-процессами, которые включают информационную составляющую, являющуюся непосредственным предметом управленческого учета.
5. Не обращается внимание на проектирование информации бизнес-процессов, т.е. к определению потребностей в ней, определения процессов и процедур обобщения, анализа данных для конкретных целей управления.
6. Игнорируется накопленный еще с прошлого века опыт работы отделов эффективности средств производства в компаниях, в частности, в автомобильной промышленности. Эффективность – это ведь не только чисто экономический результативный показатель, выражаемый арифметическим отношением результата к затратам.
7. Специалисты управленческого учета в современных условиях фактически являются потребителями бухгалтерской информации, в то время как должны быть активными участниками формирования потребностей в бухгалтерской и небухгалтерской информации и формирования процессов ее получения для внутрифир-

менного управления. Они должны быть специалистами в области процессного подхода к созданию, генерированию информации и ее обработке.

8. Специалисты по управленческому учету пока не реагируют и на революционный взрыв интереса к технологии «больших данных» и появлению на практике так называемой операционной аналитики, основанной на новых принципах. Управленческий учет давно базируется на огромном массиве операционных данных, при обработке которых принимаются в автоматическом режиме многие решения и создаются новые знания. На проблемы обеспечения полноты и достоверности этих данных мало обращается внимания в специальной литературе.

Этот перечень можно продолжать. Современному как бухгалтерскому, так и управленческому учету свойственна полная отстраненность от проблем первичного учета и контроля в производственных отношениях между людьми по поводу сбора и фиксирования первичных данных на всех видах носителей. Такого рода работа находится на стыке разных специальностей, но этим и интересна и необходима.

Современным компьютерным программам по автоматизации бухгалтерского и управленческого учета присущ один, но существенный недостаток: они не имеют в основе отлаженных технологических процедур учета, контроля, анализа и управления по каждому бизнес-процессу, они зачастую работают лишь с частью информации, подпадающей бухгалтерскому учету.

В принципе проектирование любого предприятия предполагает проектирование организационное, технологическое, техническое и обязательно информационное. Именно на стадии проектирования создается возможность для удовлетворения требований к управлению бизнес-процессами, к получению, преобразованию и использованию информации.

В теории учета и экономического анализа процессный подход к управлению предприятием рассматривается с разных точек зрения. Ряд исследователей акцентирует внимание на менеджменте качества как ключевой функции управления, другие в процессном подходе видят инструмент оптимизации организационных структур и распределения функций. В третьем случае проводятся серьезные исследования в области управления косвенными затратами, имеющие конечной целью обобщение богатого практического опыта и создание научных основ управления затратами по бизнес-процессам. В действительности процессный подход следует рассматривать как единую комплексную научную и практическую область, предлагающую разнообразные возможности для современного управленческого учета и экономического анализа.

Формирование процессного подхода связано с появлением принципиально новых требований к управлению и, одновременно, ростом возможностей информационных технологий (ИТ).

Один из принципов классического управления и организации учета на предприятии состоит в децентрализации, т.е. в делегировании отдельным подразделениям ответственности за принятие управленческих решений и их последующий контроль по

определенным экономическим показателям (затраты, прибыль, инвестиции).

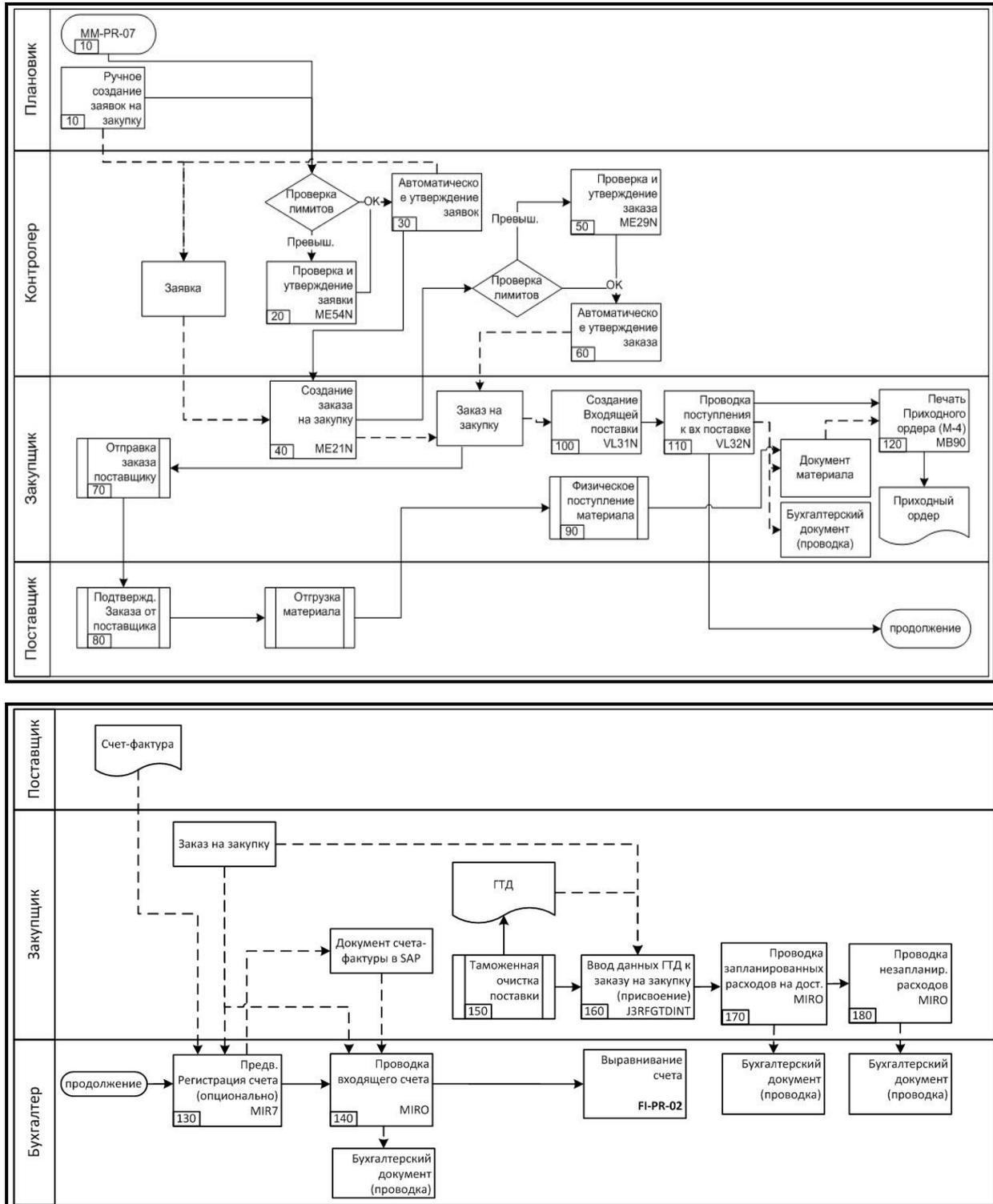


Рис. 1. Пример бизнес-процесса закупки сырья небольшой производственной компании

В современных условиях, напротив, зачастую возникает необходимость в увеличении централизации принятия управленческих решений. Как пример рассмотрим автомобильную отрасль: автомобиль выводится на рынок 15-20 и более стран одновременно

но, производство одной и той же модели или запчасти возможно на различных, часто находящихся в разных странах площадках, объединенных в единую глобальную логистическую цепочку. Каждая из площадок использует идентичные и строго регла-

ментированные операции планирования закупок, производства, контроля качества, сервисного и гарантийного обслуживания. Любое изменение в технологии производства или сервиса должно быть реализовано одновременно всеми подразделениями. При этом система управленческого учета должна обеспечить сопоставимость данных по разным операциям для принятия решений о том, где и какой продукт производить, сравнения стоимости и различных технических показателей.

В ходе решения перечисленных задач сформировался практический и научный аппарат процессного подхода. Рассмотрим его организационный, информационный и учетный аспекты.

Организационный аспект процессного подхода состоит в описании финансово-хозяйственной деятельности в терминах функций, ответственных, информации и ресурсов. Цель процессного описания – получить однозначное, формальное и полное описание финансово-хозяйственной деятельности. Такое описание позволяет ответить не на привычные вопросы о достигнутых финансовых результатах или финансовом положении, а, скорее на вопросы о внутренней организации предприятия. Пример информационной модели, описывающей процессы закупки сырья, небольшого производственного предприятия представлен на рис 1.

На практике известно достаточно большое число методов описания бизнес-процессов (*ARIS, IDEFO*, и т.д.), сочетающих статические и динамические информационные модели, и позволяющих акцентировать внимание на тех или иных аспектах деятельности. Отметим, что этот инструментарий сегодня вошел в повседневную жизнь бухгалтеров, финансовых менеджеров и управленцев.

Часто разработка информационных моделей, описывающих бизнес-процессы, проводится внешними консультантами. В ходе семинаров с руководителя-

ми подразделений и ключевыми сотрудниками анализируется:

- организационная модель (подразделение, участок, или сотрудник);
- функциональная модель (перечень функций и ответственных за их исполнение);
- информационная модель (внешний и внутренний документооборот, используемые базы данных, информационные системы и т.д.);
- модель бизнес-процессов как сочетание элементов организационной, функциональной и информационной модели.

Детально рассматриваются аспекты взаимодействия подразделений. Выявленные проблемы и предложения выносятся на уровень руководства предприятия для принятия решений по совершенствованию деятельности. В результате рождается полное, формальное и однозначное (с точки зрения интерпретации менеджерами различного уровня) описание финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Обычно модель бизнес-процессов является многоуровневой, детальные модели описывают 6-7 верхних уровней управления.

Как пример рассмотрим информационные модели, описывающие производство и реализацию готовой продукции все той же небольшой компании (рис. 2 и 3).

Руководитель цеха, мастер, бухгалтер представляют элементы организационной модели. Функции представлены прямоугольными блоками с номерами: 10 – создание технологического заказа, 20 – деблокирование и проверка доступности и т.д. Документы также отражены в данной модели: ТОРГ-12, бухгалтерский документ, документ материала и т.д. В целом модель, представленная на каждом из рисунков, комплексно описывает бизнес-процесс закупки, производства или реализации.

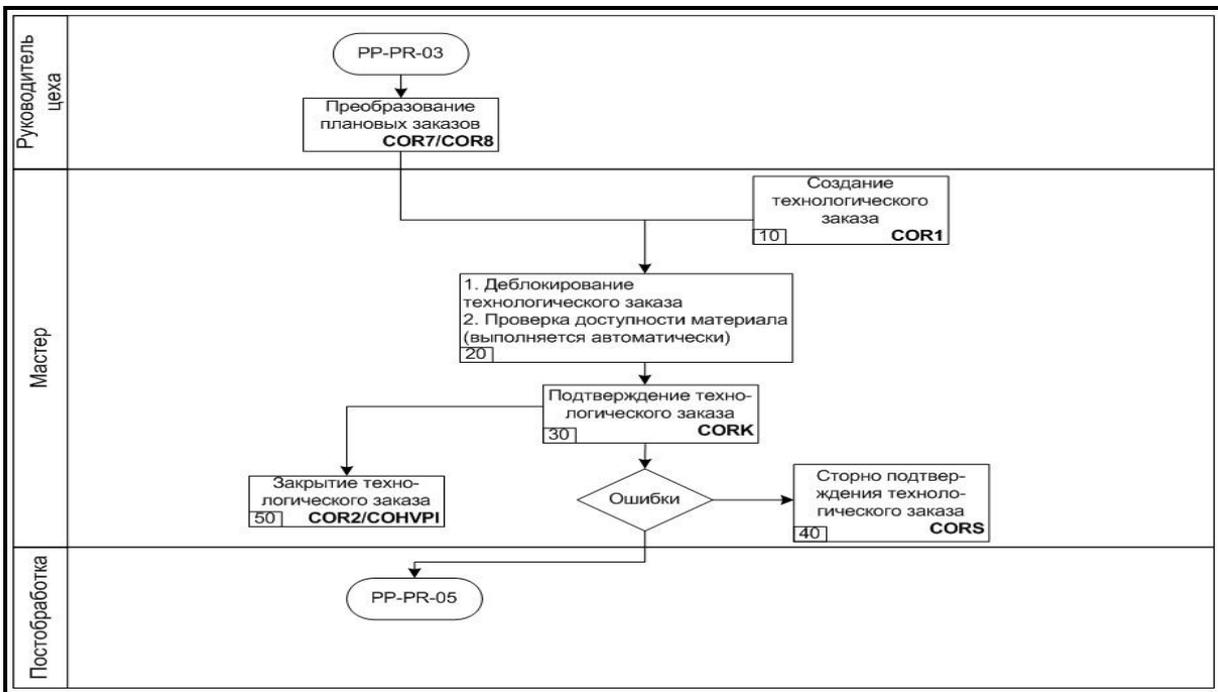


Рис. 2. Пример бизнес-процесса исполнения производственного заказа

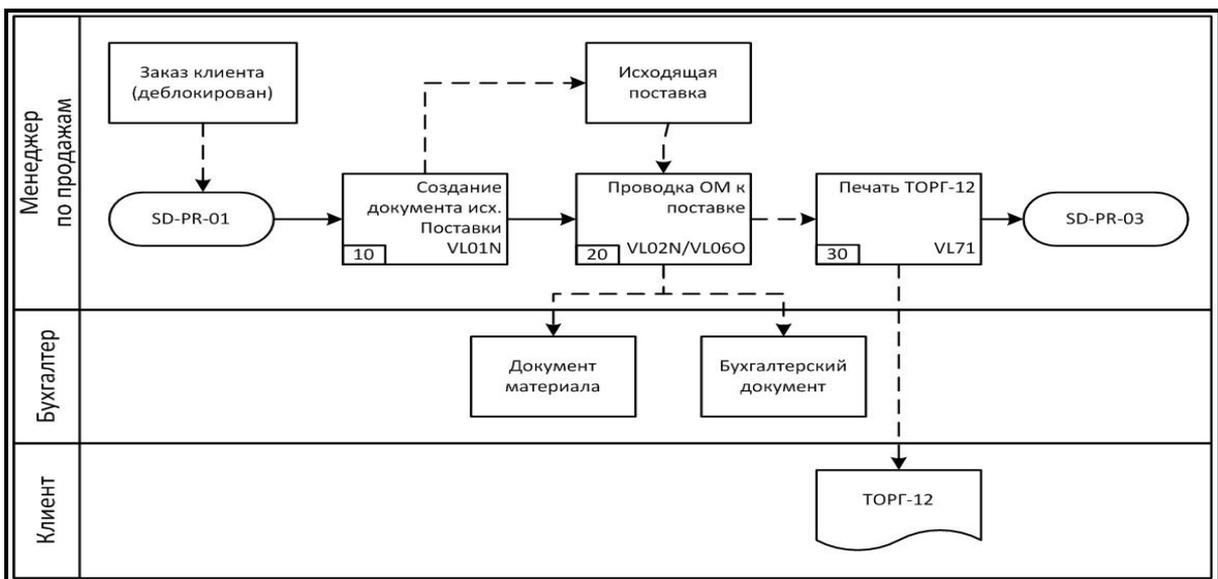


Рис. 3. Пример бизнес-процесса реализации готовой продукции

Более зрелый подход по отношению к описанию бизнес-процессов состоит в постоянной актуализации процессной модели и использовании ее для создания организационных регламентов и должностных инструкций. При этом изменения отражаются, в первую очередь, в процессной модели и, далее, в регламентах и должностных инструкциях.

Таким образом, модель бизнес-процессов является эталонным источником информации о работе предприятия. Однако следует отметить, что в большинстве российских компаний описание бизнес-процессов начинается и заканчивается только общей блок-

схемой каждого бизнес-процесса, а это лишь укрупненное рассмотрение процесса. Информационная модель должна дополняться технологическими процедурами управления – описанием последовательности выполнения и содержания каждой операции бизнес-процесса. При этом технологическая процедура управления включает описание производственных отношений между работниками при фиксации ее достоверности в момент возникновения, описание документов (электронных или бумажных), порядок их

заполнения по каждой операции, ответственность работников и другие данные.

Описанный выше подход не является теоретическим. Примерно так работают крупные международные компании, где практика управления складывалась годами, а также крупные отечественные газовые, нефтяные и металлургические предприятия, которые смогли заимствовать, внедрить описанную практику за последние годы.

Информационный аспект процессного подхода состоит в использовании модели бизнес-процессов одновременно сотрудниками основных подразделений и ИТ-специалистами. Первые в рамках модели бизнес-процессов формируют требования к функционированию информационных систем. Вторые используют эту модель для однозначной интерпретации требований и последующих работ по доработке, тестированию и внедрению информационных систем.

Важно отметить, что внедрение процессного подхода создает возможности централизации управления и, отчасти, масштабирования бизнеса. Масштабирование – это возможность быстрого разворачивания всей необходимой инфраструктуры для создания нового подразделения. По сути, если у компании имеется продуманная и детальная модель бизнес-процессов производственного, сервисного или какого-либо другого подразделения для открытия нового подразделения не нужно ничего придумывать. Достаточно просто найти новых сотрудников и обучить их работать по уже имеющейся, проверенной опытом и временем, модели бизнес-процессов.

В информационном аспекте это значит, что не требуется тратить время и силы на создание новых информационных систем:

- информационная система легко тиражируется;
- роли и полномочия всех сотрудников известны и определены;
- должностные регламенты и инструкции разработаны и готовы для использования.

Построенная таким образом система обеспечивает масштабируемость:

- все подразделения используют схожие бизнес-процессы, методы бухгалтерского и управленческого учета;
- все подразделения интегрированы в глобальную систему логистических поставок, финансового планирования, консолидации;
- совершенствование, например, за счет внедрения новых методов планирования, перераспределения полномочий возможны одновременно и во всех подразделениях.

Понятно, что на практике разворачивание новой системы предполагают ее доработку как минимум для соответствия требованиям локального законодательства. По описанным принципам построены информационные системы большинства крупных российских и международных компаний.

Учетный аспект предполагает тесную взаимосвязь элементов процессной модели и правил отражения операций в системе бухгалтерского учета. Рассматривая бизнес-процесс закупок (см. рис 1), можно выделить элементы процессной модели,

предполагающие проводки по счетам главной книги. Это функции:

- 110 «проводка поступления к входящей поставке». Проводка поступления материала на склад Д10.01 К15.01 возникает в момент оприходования кладовщиком;
- 140 «проводка входящего счета». Проводка счета поставщика возникает после предварительного согласования и ввода первичного документа бухгалтером. Проводка имеет вид Д15.01 К60 и свидетельствует о возникновении задолженности предприятия перед поставщиком;
- 170 «проводка запланированных расходов». Проводка запланированных расходов предполагает автоматическое включение части затрат на транспорт, которую не представляется возможным включить на основании первичных документов. Первичные документы часто предоставляются транспортной компанией с опозданием, в конце текущего или начале следующего периода. Проводка имеет вид Д10.01 К 15.02;
- 180 «проводка незапланированных расходов». Предполагается включение транспортных затрат, таможенных пошлин и сборов с помощью проводки Д.10.01 К 76.

Рассмотренные выше ситуации просты для понимания. При глубоком анализе деятельности участников и конкретных сотрудников рассматривается все многообразие хозяйственных ситуаций. И в каждом случае прорабатывается методика их отражения в управленческом и бухгалтерском учете.

По сути, в ходе анализа процессной модели формируется рабочий План счетов, карта проводок и необходимые аналитики. При этом учетная политика предприятия не теряет своей ценности. В учетной политике описываются базовые используемые методы, процедуры и исключительные ситуации. Процессная модель является дополнением и содержит более детальный уровень правил отражения конкретных хозяйственных ситуаций в бухгалтерском учете.

Применение процессного подхода формирует новые возможности управленческого учета и анализа. Появляется огромный массив первичных данных, формируется операционный учет и операционная аналитика, что принципиально меняет содержание как учета, так и анализа. Операционная аналитика предписывает. Она встраивается в бизнес-процесс, чтобы самостоятельно принимать решения и выполнять действия на основе заложенных в нее алгоритмов – все это без вмешательства человека [3, с. 39]. Операционная аналитика применяется в пределах «времени принятия решений» для каждого индивидуального решения [3, с. 41]. Операционная аналитика совершает «промышленную революцию» в области анализа хозяйственной деятельности, переводя анализ в плоскость использования больших данных для принятия решений в реальном масштабе времени.

Современное управление бизнесом предполагает поиск комплексных решений всех задач, стоящих перед менеджментом [1, с. 14]. Управленческий учет в широком смысле – это информационная система, представляющая собой любые данные об объектах управления [2, с. 27], эта система базируется на операционных данных, формируемых в процессе их сбора, контроля достоверности и оценки. В Российской

Федерации до сих пор используется термин «оперативный учет и отчетность», причем зачастую его связывают с примерными расчетами и прикидками [4, с. 19]. В условиях новых информационных технологий обработки информации такой подход представляется давно устаревшим. Оперативность – лишь одно из свойств своевременности информации, которое закладывается в компьютерную технологию ее обработки и автоматизацию процесса ее сбора.

Внедрение процессного подхода позволяет расширить возможности классического экономического анализа. Среди основных направлений выделим:

- совершенствование методов управления косвенными затратами. Анализ отдельных подразделений и практики их взаимодействия в форме бизнес-процессов позволяет выделить внутренних поставщиков и получателей услуг. Следующим шагом является использование учетных механизмов для контроля себестоимости услуг на стороне поставщиков и объема потребления на стороне получателей. Эти отношения представляют основу современных систем планирования и бюджетирования косвенных затрат;
- совершенствование структуры бизнес-процессов в ходе функционально-стоимостного анализа состоит в выявлении функций, не формирующих конечной ценности для потребителя. Для таких функций разрабатывается комплекс мер, позволяющий минимизировать их стоимость, или, просто, отказаться от них. Поиск лучших вариантов, тестирование в ходе внедрения в нескольких подразделениях и распространение на всю компанию позволяет существенно влиять на финансовые показатели предприятия в целом;
- использование рейтингового анализа для оценки эффективности отдельных функций между различными подразделениями для обоснованного определения целевых плановых значений в рамках всего предприятия;
- формальное описание взаимодействия подразделений, достигаемое в процессной модели, позволяет расширить возможности традиционных многофакторных моделей анализа рентабельности. Это связано с тем, что в традиционных системах учета выделить основные элементы (материальные затраты, амортизация, заработная плата и связанные налоги, прочие) достаточно просто для прямых затрат. Косвенные затраты включаются в себестоимость продукции с помощью цепочки распределений, часто не учитывающих реальные экономические отношения подразделений и основанных на котловом методе. С использованием отношений внутренний поставщик – потребитель услуг становится возможным проследить дифференциацию по всей цепочке распределений, более точно определить величину того или иного элемента в составе себестоимости.

В завершение статьи отметим, что развитие процессного подхода связано прежде всего с решением практических задач. По большей части результаты расцениваются как ноу-хау и являются закрытыми для конкурентов и широкой публики. Тем не менее, в ближайшее время следует ожидать появления работ, связанных с обобщением практического опыта и имеющих целью формирование научных основ процессного подхода как комплексной экономической области знаний.

Литература

1. Аверчев И.В. *Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение* [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.

2. Рассказова-Николаева С.А. и др. *Управленческий учет* [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шибек, Е.А. Николаев. – СПб. : Питер, 2013. – 496 с.
3. Фрэнкс Б. *Революция в аналитике: как в эпоху Big Data улучшить ваш бизнес с помощью операционной аналитики* [Текст] : пер. с англ. / Б. Фрэнкс. – М. : Альпина Паблишер, 2016. – 316 с.
4. Чая В.Т. *Управленческий учет* [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.

Ключевые слова

Управление бизнес-процессами; процессы финансового и управленческого учета; информационные системы; организационные процедуры; операционная аналитика.

Суйц Виктор Паулевич

Баев Александр Борисович

РЕЦЕНЗИЯ

Статья В.П. Суйца и А.Б. Баева написана на актуальную тему. В современных условиях тема управленческого учета продолжает оставаться одной из очень дискуссионных в экономической литературе, в теории и в практике его применения в Российской Федерации. Даже сам термин «управленческий учет» вызывает дискуссию, поскольку учет, не связанный с управлением, никому не нужен. Однако рассмотрение управленческого учета в отрыве от контроля, анализа, операционного учета делает его не вполне эффективным для управления.

Авторы статьи справедливо указывают на имеющиеся недостатки применения управленческого учета: не задействован огромный пласт внутрифирменной бухгалтерской информации (операционных больших данных); не рассматривается процесс формирования учетных данных, технологические процедуры учета и контроля обеспечения достоверности учетных данных; игнорируется процесс формирования и функционирования внутрифирменных технологических процедур управления бизнес-процессами. Кроме того, авторы отмечают, что очень мало внимания обращается на проектирование информации бизнес-процессов. Специалисты управленческого учета в современных условиях должны быть не потребителями бухгалтерской информации, а активными участниками формирования операционного учета и операционной аналитики. В современной операционной аналитике формируются новые знания для внутрифирменного управления, которые невозможно получить иным способом. Специалисты по управленческому учету должны реагировать и на революционный взрыв интереса к технологии «больших данных», базирующейся на новых принципах и новых возможностях информационных технологий.

Авторы справедливо считают, что процессный подход следует рассматривать как единую комплексную научную и практическую область, предлагающую разнообразные возможности для современного управленческого учета, контроля и не только экономического анализа. Процессный подход подразумевает детальное рассмотрение всей последовательности формирования операционных данных, обеспечения достоверности этих данных в момент возникновения, а также практического их использования в тактических и стратегических решениях.

Формирование процессного подхода связано с появлением принципиально новых требований к управлению и, одновременно, ростом возможностей информационных технологий, технологии Dig Data, технологии операционной аналитики.

Статья, безусловно, написана на актуальную тему, поднятые в ней вопросы представляют интерес как для практиков, так и для научных работников. Статья соответствует требованиям, предъявляемым к такого рода работам, и может быть опубликована.

Чая В.Т., д.э.н., академик РАН, профессор, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, г. Москва.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)