

ТРЕБОВАНИЯ СОВРЕМЕННЫХ СТРУКТУР УПРАВЛЕНИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ К УЧЕТУ И ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ

© 2014 Н.С. Умарова*

Ключевые слова: процессно-ориентированные структуры управления, процессы, виды работ, ABC-метод, место возникновения затрат, центры ответственности, внутренний контроль.

Рассматриваются особенности процессно-ориентированных структур управления и требования, предъявляемые к учету и внутреннему контролю. Анализируются процедуры и этапы внедрения процессно-ориентированной системы учета (ABC-метода) в действующую практику экономического субъекта. Раскрываются задачи, преимущества, особенности и составные части внутреннего контроля в процессно-ориентированных структурах управления.

В настоящее время на смену функционально-ориентированным структурам управления приходят новые, прогрессивные, отвечающие требованиям международного бизнеса процессные структуры. Процессно-ориентированные структуры управления предъявляют определенные требования к учету и внутреннему контролю. Удовлетворить их могут учет затрат по функциям (ABC-метод) и процессно-ориентированный контроль. Для внедрения ABC-метода в практику работы коммерческой организации необходимо выполнить ряд процедур. Одним из преимуществ процессно-ориентированного внутреннего контроля является обратная связь с другими общими функциями управления.

Управление коммерческой организацией в современных условиях хозяйствования представляет собой сложную систему. Во второй половине XX в. в организациях Республики Казахстан и Российской Федерации преимущественно преобладали функционально-ориентированные структуры управления, в которых соответственно общим функциям управления создавались функциональные структурные подразделения. Как показало исследование практики данных функционально-ориентированных структур управления, они не способны стимулировать сотрудников, в том числе и руководителей, на достижение конечного результата деятельности организации. Это можно объяснить рядом причин.

Во-первых, технология выполнения функциональных работ разбита на отдельные, не связанные между собой компоненты, кото-

рые осуществляются различными структурными подразделениями. Они не ориентированы на интересы внутреннего пользователя при достижении промежуточного результата деятельности организации.

Во-вторых, для функционально-ориентированных структур характерен сложный обмен информацией по горизонтали, что приводит к неэффективной информационной поддержке менеджмента, к многократному дублированию и параллелизму в движении информации, к "лоскутной" автоматизации деятельности функциональных подразделений.

В-третьих, в функциональных подразделениях, как правило, отсутствует лицо, ответственное за конечный результат деятельности коммерческой структуры. Сотрудники чаще всего не ориентированы на достижение оперативных и стратегических целей организации и тем более на удовлетворение запросов клиентов, они их просто не видят.

В-четвертых, конфликт интересов функциональных подразделений часто приводит к перегрузке высшего менеджмента организации из-за необходимости решать межфункциональные проблемы, а иногда и разногласия между отдельными службами, что приводит к замедлению в принятии оперативных и стратегических управленческих решений.

В-пятых, в данных структурах управления достаточно высокий уровень накладных расходов, которые трудно соотнести с конкретной функцией структурного подразделения.

Необходимость совершенствования организационной структуры управления вызвана

* Умарова Назира Сексенгалиевна, аспирант Самарского государственного экономического университета. E-mail: umarova_nazira2010@mail.ru.

резким изменением внешней среды, в которой работают коммерческие организации Казахстана. Многие компании стремятся создать современные структуры управления, способные обеспечить стабильное качество продукции, гарантию безопасности окружающей среды, охрану жизни и здоровья работникам.

В конце прошлого столетия исследователи М. Хаммер и Дж. Чампи опубликовали свои работы, в которых решение проблем улучшения качества продукции и удовлетворения потребностей потребителей авторы видели в реинжиниринге организационных структур управления на базе бизнес-процессов. В этих работах речь идет о процессно-организационных структурах управления, основанных на иерархии многофункциональных бизнес-процессов, возглавляемых их руководителями или координаторами. Таким образом, «базовым структурным подразделением в процессно-ориентированных структурах управления является не функциональный отдел, а рабочая группа или команда сотрудников (обычно с разной специализацией), занятых в бизнес-процессе, то есть люди, коллективно выполняющие бизнес-процессы от начала до конца»¹.

Международной организацией по стандартизации (ISO) разработан международный стандарт «ISO 9001-2008. Системы менеджмента качества. Требования», который охватывает все подразделения компании, а также производственные и непроизводственные процессы. В нем заложены основные принципы системы менеджмента качества:

- ◆ ориентация на потребителя;
- ◆ лидерство руководителей;
- ◆ вовлечение работников;
- ◆ процессный подход;
- ◆ системный подход к менеджменту;
- ◆ постоянное улучшение;
- ◆ основанный на фактах подход к принятию решений;
- ◆ взаимовыгодные отношения с поставщиками².

В Казахстане действует национальный стандарт «СТ РК ИСО 9001-2009. Системы менеджмента качества. Требования», который «направлен на применение «процессного подхода» при разработке, внедрении и улучшении результативности системы менеджмента качества с целью повышения удовлетворен-

ности потребителей путем выполнения их требований... Преимущество процессного подхода состоит в непрерывности управления, которое он обеспечивает на стыке отдельных процессов в рамках их системы, а также при их комбинации и взаимодействии»³.

Чтобы осуществить переход на процессную систему управления, необходимо, во-первых, определиться с понятием «бизнес-процесс» и, во-вторых, с ее составом.

Изучение специальной литературы позволило дать сравнительные характеристики дефиниции «бизнес-процесс» и сделать вывод, что классическое определение бизнес-процесса дали М. Хаммер и Дж. Чампи, остальные определения можно назвать его модификациями, расширенными или сокращенными. Наиболее часто встречаются такие составляющие понятия «бизнес-процесс», как «совокупность работ» (видов деятельности), «вход», «выход», «потребитель».

По нашему мнению, при определении бизнес-процесса необходимо использовать системный и процессный подходы. Системный подход предусматривает управление коммерческой организацией на основе взаимосвязанных процессов, направленных на достижение определенных задач. Что касается процессного подхода, то он предусматривает выделение производственных и управленческих процессов, в определенной степени влияющих на достижение поставленных целей. При этом необходимо обязательно идентифицировать и измерять выходы и входы процессов, анализировать поведение внешних и внутренних заказчиков, поставщиков исходного сырья и других заинтересованных сторон. Поэтому можно сказать, что проводимые процессы в рамках определенного жизненного цикла выпускаемой продукции во многом определяют формирование организационной структуры коммерческой организации⁴.

Основываясь на процессном и системном подходах, будем исходить из следующего определения: *процесс - это структурированный комплекс видов работ, имеющий начало и окончание, результатом которого выступает созданный продукт (оказанная услуга) в определенный период времени и в конкретном пространстве для внутреннего или внешнего потребления.*

Для осуществления процесса все виды работ (производственные и управленческие) объединяются в единый комплекс, результатом которого являются создание новой стоимости и доведение ее до конечного (внутреннего или внешнего) потребителя. Структурированный комплекс видов работ состоит из набора конкретных функций и операций.

Вид работы - это деятельность по превращению одного или нескольких входящих ресурсов - материально-производственных, трудовых и денежных - в выходные продукты (оказанные услуги).

Функция - это конкретное действие работника по выполнению операций, входящих в определенный вид работы.

Операция - это воздействие на объект бизнес-процесса.

Анализ работ исследователей по вопросу состава бизнес-процессов (процессов) позволил систематизировать основные подходы к их набору и классификации. На основании проведенного анализа мнений исследователей и требований стандарта системы менеджмента качества, бизнес-процессы (процессы), по нашему мнению, можно классифицировать на три группы.

Первая группа добавляет потребительную стоимость продукту (товару, услуге) - это основные процессы. В составе основных процессов можно выделить: разработку и дизайн продукции; приобретение и создание внеоборотных активов; снабжение (закупки), складирование и хранение материалов; производство; складирование, хранение и сбыт продукции; послепродажное обслуживание потребителей.

Изначально происходит разработка нового продукта, который завоевывает рынок и клиентов через удовлетворение их потребностей. Приобретение и создание внеоборотных активов нацелены на создание качественной производственно-технической базы для производства продукции. Снабжение (закупки), складирование и хранение материалов призвано обеспечить бесперебойное снабжение качественного исходного материала (сырья), которое является материальной основой будущего продукта. Вышеперечисленные процессы обеспечивают выполнение производства продукции, ее складирование, хранение и сбыт. Послепродажное обслуживание потре-

бителей - это гарантийное и ремонтное обслуживание, замена продукции, консультационные услуги по эксплуатации купленной продукции и др.

Вторая группа процессов опосредованно влияет на потребительную стоимость продукта - это вспомогательные процессы: изучение рынка и клиентуры; разработка и видение стратегии. Данные процессы направлены на изучение возникающих или скрытых потребностей клиентов с последующей разработкой и видением стратегии организации для разработки нового продукта.

Третья группа не добавляет потребительной ценности - это управленческие процессы, среди них можно выделить: финансы, учет, контроль; информационные ресурсы; подготовку кадров и управление персоналом; программу охраны окружающей среды; внешние отношения.

Управленческие процессы обеспечивают:

- ♦ во-первых, осуществление финансовых и учетных транзакций, формирование бюджетов и всей отчетности, осуществление внутреннего контроля, ведение налогового учета (финансы, учет, контроль);

- ♦ во-вторых, хранение и поиск данных, обслуживание электронно-вычислительной техники и управление сетевыми операциями, приобретение, поддержку и доработку электронных программ (информационные ресурсы);

- ♦ в-третьих, развитие и обучение персонала, его отбор, определение мотивации работников и сфер ответственности за выполняемые функции, прием, перемещение и увольнение кадров (подготовка кадров и управление персоналом);

- ♦ в-четвертых, разработку и реализацию программ по защите окружающей среды (программа охраны окружающей среды);

- ♦ в-пятых, работу с собственниками организации, органами власти на всех уровнях, населением, общественными организациями и средствами массовой информации (внешние отношения).

Для построения процессно-ориентированной структуры управления коммерческой организацией необходимо учитывать технологические особенности производства выпускаемой продукции и ее номенклатуру. Важно определить виды работ, которые образуют структурированный комплекс отдельного биз-

нес-процесса (процесса). Необходимым условием является выбор руководителя или координатора бизнес-процесса (процесса), перечня и очередности выполняемых конкретных функций и операций работниками, границ, технологии, системы показателей и ресурсов бизнес-процесса (процесса).

Руководитель или координатор процесса - это должностное лицо, имеющее права, полномочия и ответственность за использование вверенных ему всех видов ресурсов.

Границы процесса - это границы прав, полномочий и ответственности многофункциональных структурных подразделений, которые входят в состав одного процесса.

Технология процесса представляет собой порядок выполнения видов работ, конкретных функций и операций для преобразования "входа" в "выход".

Система показателей процесса включает в себя установленные показатели, за которые отвечает руководитель или координатор при достижении поставленных целей.

Ресурсы процесса - материальные, нематериальные, трудовые и денежные ресурсы, которые руководители (координаторы) распределяют, а работники используют в ходе выполнения видов работ, функций и операций.

Управление процессом - это деятельность руководителя (координатора) по планированию, организации, анализу, учету, контролю и принятию на их основе регулирующих управленческих решений.

Теоретическая и практическая реализация принципов системы менеджмента качества в процессно-ориентированных структурах заложена в системе Activity Based Management (ABM). Как справедливо замечено, ABM - это "методология, описывающая средства и способы управления организацией для совершенствования бизнес-процессов и повышения прибыльности... Управление по видам деятельности опирается на систему мер, включающую показатели качества, времени и затрат, которые одновременно надо анализировать и улучшать. ABM - комплексное программное решение, предназначенное для построения и эксплуатации информационно-аналитических систем управления затратами, доходами, прибылью. ABM позволяет создавать организационную структуру управления, призванную постоянно улучшать ка-

чество конечного продукта и, как следствие, удовлетворять клиента"⁵.

Составляющими компонентами информационной системы ABM являются:

- ♦ процессно-ориентированное планирование (ABP - Activity Based Planning);

- ♦ процессно-ориентированное бюджетирование (ABB - Activity Based Budgeting);

- ♦ процессно-ориентированная система учета (ABC - Activity Based Costing);

- ♦ функционально-стоимостный анализ (ABC-анализ - Activity Based Costing - analysis);

- ♦ процессно-ориентированный внутренний контроль.

Рассмотрим более подробно требования процессно-ориентированных структур управления коммерческой организацией к учету и внутреннему контролю.

Процессно-ориентированная система учета способствует принятию управленческих решений по уровню затрат (расходов) процесса и видов работ, входящих в него, в сравнении их с установленными эталонами, показателями конкурентов, среднеотраслевыми значениями. Кроме того, данная учетная система позволяет более точно учитывать затраты, это способствует объективному расчету фактической и плановой себестоимости продукции, а как следствие, гибкому ценообразованию, оптимальному набору номенклатуры выпускаемой продукции. Следует согласиться с мнением, что "исследование метода представляет сложную системную задачу, содержащую проблематику не только учетной, но и аналитической составляющей общего процесса управления затратами предприятия"⁶.

В целях практической реализации процессно-ориентированной системы учета следует выполнить следующие процедуры.

1. Установить состав процессов, видов работ, функций и операций. Эта процедура обеспечит установление центров ответственности - должностных лиц (руководителей), имеющих права, полномочия и ответственность за использование вверенных им всех видов ресурсов, а также позволит определить границы процесса.

2. Выделить направления расходования ресурсов коммерческой организации, что позволит сформировать перечень мест возникновения затрат (расходов) и, как следствие,

разработать состав синтетических и аналитических счетов по учету затрат (расходов) в разрезе мест их возникновения и по калькулированию себестоимости продукции.

3. Выявить причинно-следственные связи между процессами (видами работ) и потребленными ресурсами на их осуществление, что будет положено в основу установления состава статей затрат (расходов) по местам возникновения расходов и центрам ответственности, а также статей калькуляции продукции.

4. Разработать систему драйверов затрат (расходов) для каждого вида работ. Это сопряжено с тем, что при ABC-методе расчет себестоимости продукции осуществляется путем суммирования прямых затрат и косвенных расходов каждого вида работ, включаемых в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально количеству драйверов, приходящемуся на данный вид работ. Разработанный состав драйверов требует создания определенной системы учета их количества и общего пула расходов на выполнение данного вида работ.

5. Сформировать состав внутренней управленческой отчетности для целей анализа и контроля затрат (расходов) по центрам ответственности, местам возникновения затрат и объектам калькулирования, что будет способствовать принятию регулирующих управленческих решений оперативной и стратегической направленности.

В настоящее время среди исследователей все чаще появляются высказывания о том, что ABC-метод в полной мере отвечает требованиям стратегического управления. Это обусловлено тем, что управленческий учет вообще и ABC-метод в частности «призваны обеспечить формирование финансовой и нефинансовой информации о конкретном объекте управления для осуществления основных функций стратегического управления: анализа, планирования, контроля, организации и регулирования»⁷. Это в полной мере соответствует принципу системного подхода, предусмотренного международным стандартом менеджмента качества. Разделяем мнение, что одним из ценных свойств ABC-метода является то, что он обладает необходимым потенциалом и способностью реализации новых качеств и возможностей в связи с усложнением характера и увеличением объемов управленческих задач⁸.

Процессно-ориентированный внутренний контроль представляет собой обратную связь с планированием и бюджетированием о состоянии фактических расходов (затрат) по местам их возникновения (процессам, видам работ, функциям, операциям), центрам ответственности (руководителям, должностным лицам) и величине себестоимости продукции.

С помощью внутреннего контроля в процессно-ориентированных структурах управления решаются следующие задачи:

- ♦ описание процессов, видов работ, функций, операций экономического субъекта с целью выявления и оценки возможных существенных рисков в отношении их, возникающих из-за потенциальных неблагоприятных условий во внешней или внутренней среде;

- ♦ выявление противоречий в причинно-следственных связях между процессами (видами работ, функциями и операциями) и потребленными ресурсами на их осуществление;

- ♦ установление показателей контроля по уровню затрат (расходов) по местам их возникновения (по процессам, видам работ, функциям и операциям), центрам ответственности и объектам калькулирования;

- ♦ сравнение реального состояния параметров контроля с плановыми показателями, позволяющее вырабатывать регулирующие управленческие решения по достижению оперативных и стратегических целей;

- ♦ разработка критериев оценки результатов внутреннего контроля.

Внутренний контроль в процессно-ориентированных структурах управления следует рассматривать как систему, представляющую собой целостность и единство элементов, среди которых можно выделить субъект, объект, учетную систему, процедуры и оценку результативности внутреннего контроля.

В качестве *субъекта внутреннего контроля в процессно-ориентированных структурах* можно рассматривать структурное подразделение (ответственное лицо) в составе многофункционального бизнес-процесса, также можно предусматривать виды работ в одном из управленческих бизнес-процессов либо выделять в составе управленческих бизнес-процессов самостоятельный бизнес-процесс.

Объектом внутреннего контроля могут выступать затраты (расходы) и активы

процессов, видов работ, функций, операций, доходы и обязательства процессов, показатели бухгалтерской и управленческой отчетности экономического субъекта.

Внутренний контроль использует информацию, формируемую *в учетной системе*. В процессно-ориентированных структурах управления таковой выступает ABC-метод, основные процедуры которого были рассмотрены выше.

Среди *процедур внутреннего контроля* следует выделить конкретные мероприятия по его осуществлению, которые установлены внутренними нормативными документами экономического субъекта - регламентами, внутренними положениями, рекомендациями, инструкциями - и осуществляются сотрудниками исходя из их прав, обязанностей и ответственности.

Оценка результативности внутреннего контроля предполагает наличие определенных критериев (показателей), которые могут объективно характеризовать результаты, полученные в процессе осуществления контрольных процедур, и то, насколько они способствовали минимизации рисков в производственной и финансовой деятельности, а также принятию регулирующих управленческих решений оперативной и стратегической направленности.

Практическое внедрение процессно-ориентированных структур управления в деятельность коммерческих структур Республики Казахстан отвечает требованием международного стандарта менеджмента качества. Данные структуры нацелены на использование соответствующих им учетно-информационных систем, в составе которых можно выделить ABC-метод. Для обеспечения обратной свя-

зи учета с другими основными функциями, среди которых планирование, анализ и регулирование, необходимо создавать систему внутреннего контроля, отвечающую основным принципам процессного управления. Интеграция учета и внутреннего контроля будет способствовать формированию информационной системы экономического субъекта не только для оценки реального состояния, но и для диагностики его финансово-экономического потенциала.

¹ *Хаммер М.* Бизнес в XXI веке: повестка дня : пер. с англ. / М. : Добрая книга, 2005. С. 99.

² Международный стандарт "ISO 9001-2008. Системы менеджмента качества. Требования". URL: <http://www.iso.org>.

³ СТ РК ИСО 9001-2009. "Системы менеджмента качества. Требования". URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30574611#pos=0;0.

⁴ *Андреева С.В.* Развитие потенциала учетной системы хозяйствующего субъекта // Вестник Самарского муниципального института управления : теорет. и науч.-метод. журн. Самара, 2012. № 3 (22). С. 14.

⁵ *Маняева В.А., Андреева Ю.С.* ABC - учетная информационная система стратегического управления затратами // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 7 (117). С. 89.

⁶ *Трапезникова Н.Г., Ялялиева Т.В.* Учетно-аналитическое обеспечение управления и внутреннего контроля затрат в системе ABC (Activity Based Costing) на предприятиях электросвязи // Вестник Поволжского государственного технологического университета. Серия "Экономика и управление". Йошкар-Ола, 2009. № 3. С. 95.

⁷ *Маняева В.А.* Теоретические основы развития стратегического управленческого учета // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2010. № 1 (63). С. 50.

⁸ *Андреева С.В.* Указ. соч. С. 12.

Поступила в редакцию 14.10.2014 г.