

УДК 657.1: 339.1
ББК 65.052.254.2

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ В ТОРГОВЛЕ: ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД

Э.К. Салахова, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа хозяйственной деятельности и аудита

Электронный адрес: elm-salahova@mail.ru

Астраханский государственный технический университет, 414056 г. Астрахань, ул. Татищева, 16

Расширение крупного бизнеса, обострение конкурентной борьбы, усложнение рыночных механизмов и производственных технологий привели к возрастанию требований к качеству внутренней и внешней информации при обосновании управленческих решений. Применение процессно-ориентированного подхода в бухгалтерском управленческом учёте считается эффективным инструментом менеджмента, направленным на реализацию стратегических и текущих целей предприятия. Авторская интерпретация «процессно-ориентированного подхода» и его применение в управленческом учёте торговой организации является целью научного исследования в данной статье. В соответствии с этим процессный подход подразумевает управление систематически выделенными в деятельности организации процессами, которые взаимодействуют между собой, а сущность «процессно-ориентированного подхода» заключается в ориентации на конечные результаты бизнес-процессов (БП), оцениваемых внешними и внутренними пользователями. Основу процессно-ориентированного подхода представляет БП – как основной объект управленческого учёта, в котором также могут применяться элементы бюджетирования, сбалансированной системы показателей (BSC), ABC-метода и т.п. В управленческом учёте торговой организации процессно-ориентированный подход позволяет выявить условия и специфические особенности совокупности процессов продвижения товаров от производителей до конечных потребителей, оценить результативность данных БП с помощью ключевых показателей эффективности. Так в деятельности торгового предприятия выделены три основных, один вспомогательный и несколько управленческих БП, для каждого из которых разрабатывается бюджет и составляется отчёт об исполнении бюджета. Для обеспечения соответствующего уровня релевантности показателей БП в аналитическом и синтетическом учёте требуется соответствующая группировка и обобщение информации о результатах и расходах на осуществление каждого торгового БП. Применение процессно-ориентированного управленческого учёта обеспечивает предсказуемость динамики издержек обращения в текущем периоде и в перспективе, сокращает величину отклонений величины расходов торговой организации от запланированных показателей.

Ключевые слова: процессно-ориентированный подход, управление, бизнес-процесс, бюджет, счет-экрэн.

Введение

Жесткая конкурентная среда требует от участников рынка постоянного совершенствования своего продукта, технологии его изготовления и методов управления производственно-хозяйственной деятельностью. В начале 80-х гг. прошлого столетия на Западе была сформирована новая концепция управления – процессный подход, который пришёл на смену функциональному и структурному подходу в управлении. Как показывают рейтинговые агентства, почти все крупные мировые компании имеют процессно-ориентированный характер.

Понятия процесса и процессно-ориентированного подхода раскрываются в трудах зарубежных и отечественных учёных Б. Андерсена, М. Хаммера, Дж Чампи, Д. Джестона, Й. Нелиса, Дж. Бримсона, Дж. Антоса, Дж. Коллинза, О.Н. Криворучко, Е.П. Аскарова, О.Л. Вишнякова, В.В. Ефимова, О.С. Романова, В.В. Репина, П.П. Сорокина и мн. др.

Вопросы методики формирования управленческого учёта на базе процессно-ориентированного подхода отражены в трудах зарубежных учёных Ч. Хорнгрена, А. Апчерча, Р. Ван дер Вила, Л.В. Нападовской, а также отечественных исследователей М.А. Вахрушиной, В.Ф. Паляя, С.Ф. Голова, Н.А. Ермаковой, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, Л.П. Кузнецовой, А.Б. Малявко и др.

Проблемы внедрения процессно-ориентированного подхода к управленческому учёту в торговле освещались в работах Е.А. Карпенко, В.В. Лазарева, Р.П. Мешечкиной, Н.Н. Поддубной, Е.В. Полетаевой, И.И. Просвириной, Н.В. Фирсовой, И.Л. Чичилановой, Л.М. Шимановской-Дианич и др.

Недостаточная разработанность теоретико-методических и организационных аспектов внедрения процессно-ориентированного учёта, большая его практическая востребованность в информационном обеспечении управления деятельностью тор-

говых компаний определяют актуальность исследования. Исходя из данного факта, автором были определены следующие задачи:

- раскрыть сущность и основные принципы процессно-ориентированного подхода;
- оценить значение процессно-ориентированного учёта в информационном обеспечении корпоративного управления;
- предложить направления совершенствования бухгалтерского управленческого учёта деятельности торговой компании на базе процессно-ориентированного подхода.

Понятие и сущность процессно-ориентированного подхода

В научной литературе понятие «процесс» имеет несколько значений:

- перевод с латинского языка *processus* – «продвижение»;
- перечень действий, направленных на достижение результата;
- последовательное чередование явлений во времени какого-либо объекта;
- судебное дело, судопроизводство или порядок разбирательства административных и судебных дел;
- протекание болезни (в медицине);
- программа, которая выполняется в настоящий момент (в информатике) и т.п.

В философском понимании процесс – это совокупность длительных, взаимосвязанных, необратимых, спонтанных или управляемых, организуемых или самоорганизованных изменений, направленных на создание инноваций.

В Международном стандарте «ISO 9000:2000» совокупность взаимодействующих и взаимосвязанных действий по преобразованию входящей информации в конечную (исходящую) называют процессом.

Таким образом, любое изменение изучаемого объекта во времени (модификация его качественных и количественных параметров или места в пространстве, «эволюция», трансформация) можно рассматривать как процесс.

Термин «ориентация» (в переводе с латинского языка *origens* – «восток») означает определе-

ние индивидом собственного местонахождения относительно сторон света или окружающей местности, направления движения. Также данный термин используется для характеристики умения человека разобраться в окружающих обстоятельствах и обстановке, его осведомлённости. Глагол «ориентироваться» подразумевает расчёт на кого-то или что-то, на учёт чьих-либо интересов.

Классификация и структура экономических процессов

Результатом экономических процессов являются изменения в деятельности отдельных хозяйствующих субъектов, регионов, государственных образований. В основу экономических процессов положена циклическая модель Н.Д. Кондратьева (1892–1938 гг.), где отражен механизм координации 2 макроэкономических процессов – роста и упадка на каждом уровне иерархии экономики [10].

К основным элементам экономического процесса относят:

- вход – поставщики объектов, категория и виды объектов на входе в процесс;
- выход – потребители объектов, категория и виды объектов на выходе из процесса;
- управление – субъекты управления, категории и виды объектов, носителей управляющих воздействий;
- ресурсы – поставщики ресурсов, категории и виды ресурсов для осуществления процесса (технические, трудовые, информационные) [13].

В экономике происходят три типа процессов – естественные, общественные и регулирующие. При целенаправленном соприкосновении или взаимодействии индивида с природной средой для создания интеллектуальных или материальных продуктов посредством орудий труда происходят естественные экономические процессы. Возникновение человеческих отношений по производству, распределению и потреблению созданного естественным путём продукта характеризует общественно-экономические процессы. Взаимодействие данных двух типов процессов обеспечивается экономическими процессами регулирования.

Классификация экономических процессов осуществляется по следующим признакам (табл. 1).

Таблица 1

Классификация экономических процессов	
Классификационный признак	Виды процессов
Степень регулируемости	Стихийные – объективные, не зависящие от субъекта
	Управляемые – поддаются воздействию субъекта
Границы и сфера осуществления	Внешние – международная интеграция, кооперация, сотрудничество
	Внутренние – внутрифирменное управление
Масштаб влияния	Макроэкономические, региональные, локальные, микроэкономические
Функциональное проявление	Производственные (основные, вспомогательные, обслуживающие и управленческие БП), трудовые, организационные, технологические, информационные
Устойчивость	Стабильные – имеют неизменные параметры
	Нестабильные – не сохраняют свои показатели

Производственные процессы называются бизнес-процессы (БП), они подразделяются на простые и сложные. Ресурсы на входе БП превращаются в результат, новую потребительскую стоимость на выходе, с помощью управленческого регламентированного и целенаправленного воздействия. Это

один из важных видов экономических процессов. Классификация БП осуществляется в зависимости от специфики деятельности предприятия – основные; вспомогательные (обеспечивающие); процессы управления и развития. Основные БП связаны с изменением состояния поверхности, размеров,

форм предметов труда и превращением их в полуфабрикат или готовую продукцию. Вспомогательные БП направлены на обеспечение нормального протекания основных БП – транспортировка предметов и продуктов труда, бесперебойное обеспечение энергией, инструментом и поддержание оборудования в актуальном, рабочем состоянии, переработка отходов производства и т.п. Обслуживающие БП направлены на обеспечение связи между основными и вспомогательными производственными процессами (контроль, комплектование, логистика, складирование и хранение и т.п.). Управленческие БП предназначены для координации и обеспечения совместимости других производственных процессов, оценки их эффективности и экономической целесообразности [2].

На течение экономического процесса влияют объективные внутренние и внешние факторы, определяющие направленность и характер изменений, их причины.

Процессно-ориентированный подход в управлении экономикой

В ИСО 9000:2000 отмечается, что процессом называется деятельность (комплекс видов дея-

тельности) по использованию определённых ресурсов для трансформации входа в выход. Считается, что эффект от деятельности намного выше, если управлять ею как совокупностью взаимосвязанных многочисленных процессов.

Сущность процессно-ориентированного подхода в управлении заключается в ориентации на БП, конечный результат которого оценивается внутренними и внешними потребителями. В экономической теории понятие «ориентированный» применяется для выбора инструментов управления экономической деятельностью, направленность на определённые приёмы и способы изучения экономических явлений. В соответствии со стандартом ISO 9001:2008 целью процессного подхода является полное удовлетворение требований потребителя.

Процессным подходом называются систематическое выделение в деятельности организации взаимодействующих между собой процессов и управление ими. Процессно-ориентированный подход означает ориентацию на внутренних и внешних потребителей, которые оценивают конечные результаты БП (табл. 2).

Таблица 2

Преимущества и недостатки процессно-ориентированного подхода

Достоинства	Недостатки
Чёткая взаимосвязь элементов в процессах и в структурных подразделениях компании	Уровень квалификации и профессиональные способности работников всех уровней производства являются одним из основных определяющих факторов эффективности деятельности компании
Наделение сотрудников большими полномочиями и повышение их отдачи	
Регламентированное единоначалие	Управление смешанными в функциональном смысле рабочими командами
В работе руководителей доминирование стратегических проблем над оперативными	
Согласованность и однонаправленность критериев эффективности и качества работы подразделений и организации в целом	
Оперативная реакция подразделений на изменение внешних условий	Различия в функциональной квалификации сотрудников препятствуют координации работы отдельных членов коллектива, вызывают ошибки в работе

В соответствии с процессно-ориентированным подходом вся производственно-хозяйственная деятельность любой организации рассматривается как набор связанных между собой БП, направленных на создание конечной ценности для потребителя. В отличие от него – при функциональном подходе – предприятие рассматривается как набор функциональных структурных подразделений, отделов и служб, объединённых вертикальными связями. Бизнес-процесс (БП) отражает горизонтальные связи между сотрудниками и структурными подразделениями предприятия. Каждый БП разделяется на действия или операции, выполнение которых контролируют ответственные лица.

Применение процессно-ориентированного подхода, по мнению ряда учёных, стало возможным только вследствие развития автоматизации управления и появления возможности использования новых информационных технологий. На базе процессно-ориентированного подхода в управлении в развитых странах распространяются новые управленческие приёмы и методики, такие как сбалансированная система показателей («Balanced Scorecard» или BSC), инжиниринг БП, управление операционными рисками, метод управления себестоимостью – ABC («Activity Based Costing»), ИТ-технологии, менеджмент качества и т.п. [15].

Совокупность работ по выделению БП, определению их структуры и индикаторов оценки их эффективности, механизма регулирования процессов включаются в программу внедрения процессно-ориентированного управления.

Для средних и крупных организаций (численностью более 500–100 человек) описание и анализ БП, повышение качества их результатов, сокращение сроков реализации БП, подверженность управленческому воздействию и мониторингу невозможно (или возможно, но относительно дорого и трудоёмко) осуществить без специального профессионального инструментария. Программные продукты моделирования и анализа БП отражают информацию об операциях, из которых состоит процесс, о владельцах процессов и их квалификации, стоимости и продолжительности БП, регламентирующих документах и другую информацию. Результаты БП преобразуются в штатное расписание, положения о структурных подразделениях, должностные инструкции работников, технические регламенты и другие рабочие документы предприятия. Среди наиболее известных мировых лидеров в этой области можно выделить платформу «ARIS» от компании «IDS Scheer», систему «SAP Business Suite», составную часть семейства систем автоматизации «Simatic» компании «Siemens AG», плат-

форму «Business Control», программу автоматизации БП «Парус» и др. [16; 17].

По экспертным оценкам в 2010 г. ½ часть российского рынка поставщиков программных продуктов для автоматизации БП принадлежит немецкой компании SAP SE (нем. «System analyse und Programmentwicklung», англ. «System Analysis and Program Development», рус. «Системный анализ и разработка программ», с 7.07.2014 «Societas Euroraea» – европейская компания), ¼ часть – российской фирме «1С» (из названия одной из её программ – где расходуется не более 1 секунды на поиск информации), 7,4% – компании «Microsoft», 8,2 % – компании «Oracle».

Современные особенности применения процессно-ориентированного подхода к учетным системам

Современный этап развития отличается активным использованием IT-технологий, в бухгалтерском управленческом учёте это отражается на скорости получения, обработки и передачи необходимой информации, глубине её аналитичности, укреплении конкурентоспособности и финансового состояния предприятия. Совершенствование организации бухгалтерского учёта невозможно осуществлять без формализации учётных процедур, на которую влияют отраслевые особенности и масштабы бизнеса.

Отдельные авторы связывают процессно-ориентированный подход в формировании учётных систем с бюджетированием, управлением затратами и результатами деятельности предприятия [5; 12]. Так, процессно-ориентированная информационная система, по их мнению, включает учёт затрат по процессам и видам деятельности. Наряду с другими подсистемами управленческого учёта – «Just-in-time» (ЖИТ – «точно в срок»), «Activity-based-costing» (АВС-метод), «Activity-based-budgeting» (АВВ-метод) и т.п., процессно-ориентированный подход считается подсистемой нового типа, объектом исследования которой является процесс. Регистрация и сбор данных о затратах на процессы, анализ и контроль их эффективности становятся основными задачами процессно-ориентированного учёта.

В данной учётной системе могут одновременно использоваться процессно-ориентированное управление (АВМ – «Activity-Based Management»), «ЖИТ-система» («точно в срок»), «АВС- и АВВ-методы», системы «Target-costing» (целевое калькулирование) и «ЕрС – End point costing» (калькулирование по последней операции), метод «Product blow costing» (метод учёта движения продукта) и др.

АВС-метод используется как вспомогательная система, в рамках которой образуется подсистема счетов управленческого бухгалтерского учёта. На практике применяются 2 варианта данного метода:

– интегрированный – базируется на автономной системе счетов управленческого учёта без взаимосвязи со счетами финансового учёта;

– адаптивный – основан на использовании действующего плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций, двойной записи на счётах 2-го и 3-го порядка, счетов-экранов для аккумуляции элементов или статей затрат в разрезе бизнес-процессов.

В последнее время также получила широкое распространение модернизированная модель АВС-метода, предложенная Р.С. Капланом и С.Р. Андерсоном, – «Time driven activity based costing – ТДАВС», в которой приводится временной носитель затрат, расходы распределяются в соответствии с временным драйвом – необходимым для выполнения процесса временем. Математическая модель ТДАВС наглядно демонстрирует преимущества процессно-ориентированного учёта:

$$P_A^E = t_A^E \times C_i, \quad (1)$$

где P_A^E – расходы на событие «Е» в процессе «А»; t_A^E – время, затраченное на событие «Е» в процессе выполнения процесса «А»; C_i – расход i -го ресурса в единицу времени [6].

Для обеспечения единообразия в классификации процессов и сравнения себестоимости одновременно протекающих производственных процессов по изготовлению нескольких видов продуктов в формулу (1) включается показатель «событие Е», которое означает наличие конкретного экономического результата в сложном технологическом процессе (т.е. единица продукции, товара, работ или услуг).

Время, затраченное на событие «Е» в ходе осуществления процесса «А», называется **временной драйвер** и определяется как функция из определённых свойств процесса:

$$t_A^E = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_p X_p, \quad (2)$$

где β_0 – постоянное время для выполнения процесса «А»; β_1 – расход времени на единицу временного драйвера X_1 ; X – временной драйвер; p – число временных драйверов, определяющих общее время на выполнение процесса «А» [6].

Другие авторы предлагают в рамках бухгалтерского управленческого учёта компании создать программно-ориентированный учёт, позволяющий организовать производственный учёт по каждой стадии технологического процесса, с учётом её взаимосвязи с другими стадиями, т.е. отдельными бизнес-единицами [1; 18]. Программно-ориентированный учёт направлен на информационное обеспечение выполнения производственной программы – совокупности релевантных ориентиров развития изготовления отдельных видов продукции компании.

Организационную базу программно-ориентированного учёта составляет механизм взаимодействия отделов и служб компании в процессе формирования учётно-аналитической информации, а также график общего документооборота, включающего не только бухгалтерские документы и отчёты, но и учётные документы налогового, оперативно-технического, маркетингового и статистического характера. Внедрение программно-ориентированного учёта в компании подразумевает

разработку внутренних стандартов и учётных процедур, регламентацию производственного документооборота, кодирование производственных расходов и т.п., что находит отражение в организационно-методическом документе «Учётная политика по управленческому учёту».

Методическая основа программно-ориентированного учёта состоит из нормативно-справочной документации предприятия (положения и стандарты), аналитических счетов производственного учёта и регистров по учету затрат и ресурсов, внутрифирменной сегментарной отчётности. К корпоративным стандартам относят: технологические карты; нормы и нормативы использования ресурсов; систему ценообразования; план счетов управленческого учёта; стандарты учёта затрат и формирования себестоимости продукта; систему бюджетирования; совокупность показателей управления финансово-хозяйственной деятельностью; положение о конфиденциальности управленческой информации и др. [11].

Важным моментом при внедрении процессно-ориентированного учёта является определение результирующих показателей по бизнес-процессам и установление их взаимосвязи с конкретными сотрудниками или службами предприятия. Использование системы мотивации, материального и морального стимулирования работников, разработка Положения об оплате труда и премировании обеспечивает достижение ключевых показателей эффективности деятельности организации в целом и отдельных процессов.

Разработка бюджетов и управленческой отчётности при процессно-ориентированном учёте осуществляется:

- по ключевым показателям эффективности;
- бизнес-процессам и видам деятельности.

Можно использовать совмещённые бюджеты, включающие и исходные ресурсы, и конечные показатели по бизнес-процессу. Формы отчётов о достижении ключевых показателей по структуре совпадают с формой соответствующего бюджета процесса.

Применение любого метода калькулирования себестоимости продукта совместно с процессно-ориентированным бюджетированием позволит управлять процессами изготовления и продажи продукции, прогнозировать и управлять себестоимостью созданного продукта [14].

Процессно-ориентированный подход основан на 2 равнозначных стратегических целях:

- управление себестоимостью – методы «ABC», «ABM», а затем переход на «ABB»;
- стратегическое управление эффективностью бизнеса – сбалансированная система показателей (BSC – «Balanced Scorecard») [4].

Каждая организация в зависимости от целей и специфики своей финансово-хозяйственной деятельности осуществляет выбор того или иного варианта использования ABC-метода. Адаптивный вариант метода ABC считается менее разработанным и недостаточно широко используемым в практике российских предприятий. Отдельные учёные

предлагают методику двухуровневого калькулирования себестоимости продукта и для учёта текущих расходов по бизнес-процессам счета на свободных позициях раздела «Затраты на производство» действующего плана счетов бухгалтерского учёта. Счета бизнес-процессов корреспондируют со счетами финансового учёта. В целях контроля информация на счетах бизнес-процессов сопоставляется с данными на счете-экране «Затраты по ABC». Применение счетов-экранов повышает «гибкость» учёта – аннулирование одного и введение другого счета-экрана не затрагивает всю учётную систему, но позволяет получить ценную для принятия управленческих решений информацию.

Главное достоинство процессно-ориентированного управленческого учёта расходов организации заключается в возможности реального и более точного определения потребности в необходимых ресурсах по отдельным БП, что повышает, в конечном счёте, управляемость и предсказуемость динамики текущих издержек, уменьшает величину отклонений от запланированных показателей. Также процессно-ориентированный управленческий учёт издержек расширяет границы анализа и мониторинга результатов процессов, поиска «узких» и «высокозатратных» мест в деятельности компании, оптимизации расходов и др. ABC-метод формирования автономной информационной системы об издержках по процессам деятельности организации позволяет снизить трудоёмкость учётной работы, повысить оперативность обработки информации и упростить процедуру формирования внутренней управленческой отчётности [7].

Таким образом, дальнейшее совершенствование управленческого учёта осуществляется на базе применения процессно-ориентированного подхода, который является наиболее действенной концепцией менеджмента.

Оценка потенциальных возможностей предприятий оптовой торговли в использовании процессно-ориентированного подхода

Переход российской экономики на рыночные условия обусловил быстрое развитие торгового бизнеса. Торговая деятельность как отрасль экономики связывает производство, обмен и потребление товаров, обеспечивает сбалансированность макроэкономических показателей, ресурсов и потребностей общества.

В настоящее время в России происходит бурное развитие торговли: на рынок приходят крупные коммерческо-посреднические фирмы – дистрибьюторы, дилеры, трейдеры, а также крупные торговые гиганты – супермаркеты, неспециализированные магазины с широким ассортиментом предлагаемых товаров, которым выгодно сотрудничать с оптовыми компаниями.

Ежегодный средний прирост оптового товарооборота в России, согласно данным статистики, составляет чуть больше 20%. Оборот оптовой торговой деятельности России за 13 лет вырос более чем в 10 раз, однако в последние годы намечилось снижение темпов его роста.

Перспективы дальнейшего развития оптовой торговли ограничивают нерешённые проблемы в области государственного регулирования организационных вопросов создания и расширения оптового бизнеса, а также слабое использование коммуникаций (Интернет-ресурсов, телевидения, рекламы и т.п.). В частности, процесс расширения связей крупных оптовых компаний, проникновения их на периферийные рынки сталкивается с региональными барьерами, ограничивающими развитие конкурентной среды. Это сложность с сертификацией товаров, оформлением лицензий и т.п.

К проблемам, замедляющим развитие торговой деятельности в России, можно отнести также отсутствие или недостаток оборотных средств, финансирования, квалифицированных кадров, помещений для складирования товаров и высокую арендную плату, слабое информационное обеспечение и несовершенное нормативное регулирование торговой деятельности, жёсткую конкурентную борьбу и т.п.

Постоянное реформирование экономики в связи с продолжающимися кризисными явлениями в ней требует модернизации информационной составляющей торгового бизнеса, формирования необходимой информации для эффективного регулирования хозяйственной жизни, то есть системы бухгалтерского управленческого учёта.

Предприятия торговли имеют децентрализованную структуру управления, поэтому применение процессно-ориентированного подхода позволит формировать адресное и релевантное учётно-аналитическое обеспечение обоснования управленческих решений.

В связи с тем что в торговой организации запасы товаров занимают большую долю в оборотных активах, основными бизнес-процессами в торговле являются закуп, хранение и продажа товаров. Управление запасами осуществляют различные подразделения и службы торговой организации, поэтому считается целесообразной разработка учётного процесса по центрам ответственности с ориентацией на процессы. Центры ответственности (ЦО) могут совпадать со структурными единицами предприятия (складами, отделами, службами, бригадами, магазинами и т.п.), которые отвечают за эффективность выполнения отдельного бизнес-процесса. Также в торговой деятельности присутствуют вспомогательные и управленческие процессы.

Внедрение процессно-ориентированного подхода совмещают с использованием современных

инструментов менеджмента, таких как бюджетирование.

Применение АБВ позволит выделить по каждому процессу его начальные ресурсы, определить этапы формирования конечного результата (показателей на выходе БП) при использовании данных ресурсов, оценить эффективность выполнения БП, связать каждого исполнителя БП со стратегическими целями компании. На основе процессно-ориентированного бюджетирования можно организовать премирование сотрудников на выходе БП по выходным результатам процесса.

Следует отметить возможность включения в форму бюджетов не только показателей, за которые несут ответственность исполнители, но и ключевых показателей эффективности бизнес-процесса (затраты на 1 руб. выручки от продаж, соблюдение норм запаса и оборачиваемость товаров, рентабельность продаж, маржинальный доход, себестоимость сопутствующих и вспомогательных работ и услуг, коэффициенты текучести кадров и т.п.).

Характеристика основных и вспомогательных бизнес-процессов торговой компании «Коралл» приведена в табл. 3–6. Руководители подразделений и служб контролируют ход выполнения процесса и несут персональную ответственность за достижение установленных на выходе БП показателей. Также в таблице показаны ресурсы на входе в БП и выходные результаты – показатели, на достижение которых направлен БП. Так, в числе основных БП выделены закуп, хранение и продажа товаров; к вспомогательным БП отнесены транспортные перевозки. Управленческие БП включают управление персоналом; учет торговых и других операций; юридическое сопровождение; регулирование воздействия предприятия на окружающую среду; реализация стратегических целей развития компании; обеспечение эффективности торгового бизнеса; обеспечение эффективности всей деятельности; организация логистики перевозок и сохранности имущества.

В бюджете БП «Закупки» входные ресурсы состоят их расходов отдела закупа и издержек на транспортировку, страхование и таможенную очистку товаров. На выходе из БП «Закупки» определяются показатели эффективности данного процесса – доля расходов на закуп в себестоимости продаж, процент новых товаров в ассортименте компании, доля постоянных поставщиков и долгосрочных контрактов (табл. 3).

Таблица 3

Бюджет БП «Закупки» ООО «Коралл» на 20xx г.

№ п/п	Наименование расходов/ показателей	Всего за год
1	Ресурсы (вход в БП) тыс. руб.	5709,5
1.1	Транспортировка товаров до складов хранения	4 891,5
1.2	Расходы на страхование товаров в пути	16,0
1.3	Таможенная очистка приобретённых товаров	52,0
1.4	Расходы на содержание отдела закупа	750,0
2	Показатели эффективности (выход БП)	
2.1	Удельный вес затрат на закупку в себестоимости товаров, %	1,08
2.2	Доля новых товаров в ассортименте закупа, %	8
2.3	Доля постоянных поставщиков, %	60
2.4	Удельный вес долгосрочных договоров поставки товаров, %	20

В бюджете БП «Хранение товаров» на входе отражены расходы на содержание и аренду складских помещений, обработку заявок клиентов и перемещение грузов внутри складов, содержание сотрудников складов и т.п. (табл. 4). Показатели эффективности БП «Хранение товаров» включают

количество обработанных заявок клиентов и стоимость обработки 1 заявки, коэффициент использования складского пространства, темпы роста грузооборота и процент потерь товаров при хранении на складах и др.

Таблица 4

Бюджет БП «Хранение товаров» ООО «Коралл» на 20xx г.

№ п/п	Наименование расходов/ показателей	Всего за год
1	Ресурсы (вход в БП), тыс. руб.	10446
1.1	Аренда помещений и страхование имущества	4038
1.2	Расходы на содержание складских помещений	2973
1.3	Прием и внутри складское перемещение товаров	1054
1.4	Обработка заявок клиентов	131
1.5	Расходы на оплату труда сотрудников складов и страховые взносы	2250
2	Показатели эффективности (выход БП)	
2.1	Удельный вес затрат на закупку в себестоимости товаров, %	1,97
2.2	Рост грузооборота склада, %	7,5
2.3	% потерь товаров на складе, %	0,2
2.4	Коэффициент использования складского пространства	0,8
2.5	Количество обработанных заявок, ед.	6600
2.6	Стоимость обработки 1 заказа, тыс. руб.	1,583

На входе в БП «Реализация» отражают расходы на содержание отдела сбыта, транспортировку товаров до покупателей, на обеспечение связи и рекламу, канцелярские товары и на проездные сотрудников отдела (табл. 5). На выходе из БП в бюджете приведены показатели роста выручки и

рентабельности продаж, коэффициенты оборачиваемости товарных запасов и устойчивости ассортимента, удельный вес расходов на продажу в выручке от продаж и процент возврата товаров покупателями.

Таблица 5

Бюджет БП «Реализация» ООО «Коралл» на 20xx г.

№ п/п	Наименование расходов/ показателей	Всего за год
1	Ресурсы (вход в БП) тыс. руб.	5955
1.1	Расходы на содержание отдела сбыта	760,5
1.2	Транспортировка товаров до покупателей	2310,5
1.3	Расходы на рекламу	2213
1.4	Расходы связь	213
1.5	Расходы на проезд сотрудников	394
1.6	Расходы на канцелярские товары	64
2	Показатели эффективности (выход БП)	
2.1	Рост выручки от продаж, %	12
2.2	Рентабельность продаж, %	11,7
2.3	Удельный вес расходов на продажу в выручке, %	0,99
2.4	Процент возврата товаров	0,5
2.5	Коэффициент оборачиваемости товарных запасов	4,06
2.6	Коэффициент устойчивости ассортимента	0,9

В бюджете БП «Транспортировка» отражены на входе – расходы на содержание транспортного отдела и обеспечение транспортировки товаров на склад от поставщиков и со склада покупателям; на выходе из процесса – показатели его эффективности – коэффициент полезного пробега (отноше-

ние пробега с грузом к величине общего пробега в километрах), коэффициент использования транспортных средств, темпы снижения транспортных расходов и их доля в выручке от продаж товаров (табл. 6).

Таблица 6

Бюджет БП «Транспортировка» ООО «Коралл» на 20xx г.

№ п/п	Наименование расходов/ показателей	Всего за год
1	Ресурсы (вход в БП) тыс. руб.	7202
1.1	Расходы на содержание транспортного отдела	740,6
1.2	Запасные части для ремонта	165
1.3	Топливо и ГСМ	480,3
1.4	Услуги станции техобслуживания	28,2
1.5	Амортизация транспортных средств	89,7
1.6	Расходы на оплату труда водителей и страховые взносы	5280,4
1.7	Командировочные расходы	69,7
1.8	Аренда помещений и транспорта	50
1.9	Канцелярские товары, инструменты и спецоснастка	8,9
1.10	Услуги сторонних организаций	244,8

1.11	Прочие расходы	44,4
2	Показатели эффективности (выход БП)	
2.1	Удельный вес транспортных расходов в выручке, %	1,2
2.2	Снижение транспортных расходов, %	1
2.3	Коэффициент использования транспортных средств	0,85
2.4	Коэффициент полезного пробега	0,7

В плане счетов бухгалтерского учёта для целей управленческого учёта в промышленных организациях предусмотрены свободные позиции в III разделе «Затраты на производство» – счета №30–39. Исходя из специфики сферы обращения, разработчиками плана счетов счет №44 «Расходы на продажу» включен в IV раздел «Готовая продукция и товары». В связи с этим считается целесообразным для управленческого учёта в торговле использовать свободные позиции счетов №47–49 из данного раздела. В развитие счёта №44 в рабочем плане счетов управленческого учёта торговой организации предлагается открыть синтетические счёта-экраны №47 «Накопительный счёт затрат по основным бизнес-процессам», №48 «Расходы по вспомогательным бизнес-процессам» и №49 «Накопительный счёт расходов по управленческим бизнес-процессам». Счета-экраны (зеркальные счета) обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учёта и выявление возможных расхождений [3; 8; 9]. Счёта-экраны № 47, 48 и 49 являются активными, временными, в конце учётного периода периодически закрываются в корреспонденции со счётом №44 «Расходы на продажу», где аккумулируются издержки обращения компании за весь учётный период. К счётам-экранам предполагается открыть субсчета для каждого БП в отдельности:

№ 47.1 «Расходы по закупке товаров»;

№47.2 «Расходы на хранение товаров на складе»;

№47.3 «Расходы по реализации товаров»;

№49.1 «Расходы на управление персоналом»;

№49.2 «Расходы на бухгалтерский учёт»;

№49.3 «Расходы на юридическое сопровождение»;

№49.4 «Расходы на охрану окружающей среды»;

№49.5 «Расходы на стратегическое управление»;

№49.6 «Расходы на управление торговой деятельностью»;

№49.7 «Расходы на управление финансовой деятельностью»;

№49.8 «Расходы на управление перевозками и обеспечению сохранности имущества».

В течение учётного периода субсчета корреспондируют с остальными счетами управленческого учёта и группируют расходы по процессам, формируя себестоимость единицы исходного продукта (товара, работы или услуги). В дебете субсчетов накапливаются прямые и косвенные фактические затраты в разрезе процессов, subprocesses и операций, в кредите происходит списание себестоимости процессов на результат продаж конкретных товаров, работ и услуг.

Заключение

Предприятия торговли имеют децентрализованную структуру управления, поэтому применение процессно-ориентированного подхода позволит формировать адресное (релевантное) учётно-аналитическое обеспечение обоснованных управленческих решений. Деятельность торгового предприятия можно идентифицировать через следующие БП: «Закуп», «Хранение» и «Сбыт» товаров, вспомогательные и управленческие БП.

Совокупность работ по выделению БП, определению их структуры и индикаторов оценки их эффективности, механизм регулирования процессов включаются в программу внедрения процессно-ориентированного подхода в управлении.

Данный подход предполагает задействование всех служб и подразделений организации, через которые проходят БП. Управлять всеми процессами предприятия невозможно и нецелесообразно по экономическим соображениям, поэтому выделяют только приоритетные направления деятельности и разбивают их на отдельные процессы.

Осуществление процессно-ориентированного подхода в управленческом учёте связано также с разработкой бюджетов и управленческой отчётности по ключевым показателям эффективности, по БП и видам деятельности. Практикуется применение совмещённых бюджетов, включающих исходные ресурсы и конечные показатели по БП. Формы отчётов о достижении ключевых показателей по структуре бюджета процесса.

ABC-метод используется как вспомогательная система, в рамках которой образуется подсистема счетов управленческого бухгалтерского учёта. На практике применяются два варианта данного метода – интегрированный (автономная система счетов управленческого учёта) и адаптивный (на базе рабочего плана счетов бухгалтерского учёта, двойной записи на субсчётах 2-го и 3-го порядка, счетов-экранов). Применение счетов-экранов повышает «гибкость» учёта: аннулирование одного и введение другого счёта-экрана не затрагивает всю учётную систему, но позволяет получить ценную для принятия управленческих решений информацию.

Применение процессно-ориентированного управленческого учёта расходов торговой организации обеспечивает возможность определения реальной потребности в ресурсах по отдельным торговым процессам и операциям, что улучшает управляемость и предсказуемость динамики издержек обращения в ближайшей перспективе, уменьшает величину отклонений от запланированных показателей.

Список литературы

1. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. Управленческий учёт затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. Ижевск: Удмуртский университет, 2013. 108 с.
2. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2004. 272 с.
3. Апчерч А. Управленческий учёт: принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
4. Гладков В. Менеджмент качества: процессный подход // Проблемы теории и практики управления. 2008. № 10. С. 100–106.
5. Ермакова Н.А. Процессно-ориентированная система управленческого учёта // Вестник ОГУ. Сер.: Экономические науки. 2005. № 2. С. 80–86.
6. Ефимов В.В. Описание и улучшение бизнес-процессов: учеб. пособие. Ульяновск: УлГТУ, 2005. 84 с.
7. Иванова И. Процессный подход в организационном проектировании // Проблемы теории и практики управления. 2006. № 3. С. 93–103.
8. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. М.: Магистр, Инфа-М, 2011. 576 с.
9. Керимов В. Э. Об организации управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. 2003. № 14. С. 12–16.
10. Кондратьев Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения. М.: Экономика. 2002. 767 с.
11. Кузнецова Л.П. Применение процессного подхода в организации учёта // Проблемы современной экономики. 2010. № 2 (34). С. 16–19.
12. Курочкина И.П. Организация программно-ориентированного учёта и учётная политика // Бухгалтерский учёт, статистика. 2009. № 4(53) С. 296–301.
13. Малявко А.Б. Обеспечение качества учётных систем // Вестник НГУ. Сер.: Социально-экономические науки. 2009. Т. 9, вып. 1. С. 60–70.
14. Мирошник В.В. Формирование бухгалтерского информационного поля о расходах на обеспечение сохранности имущества: процессно-ориентированный подход // Международный бухгалтерский учёт. 2013. № 29 (275). С. 14–22.
15. Салахова Э.К. Учёт затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной сферы: учеб. пособие. Астрахань: Изд-во АГТУ, 2015. 253 с.
16. Салахова Э.К. Социальная ответственность как предмет социально-экологического учёта // Проблемы экономики, организации и управления в России и мире. Материалы III Междунар. науч.-практ. конф., 22 окт. 2013 г. Прага. Чешская республика: WORLD PRESS s.r.o., 2013. С. 252–273.
17. Салахова Э.К. Современные проблемы организации социально-экологического учёта и составления отчётности // Вестник Астраханского государственного технического университета. Сер.: Экономика. 2014. № 2 (июнь). С. 120–128.

18. Тургаева А.А. Управленческий учёт в информационной системе управления страховыми рисками // Международный бухгалтерский учёт. 2015. № 24 (366). С. 46–55.

Получено: 13.11.2015.

References

1. Alborov R.A., Livenskaya G.N. *Upravlencheskij uchet zatrat po centram otvetstvennosti v proizvodstvennyh organizacijah: monografija* [Management accounting costs on the responsibility centers in industrial organizations: a monograph]. Izhevsk, Udmurtia State University Publ., 2013. 108 p.
2. Andersen B. *Biznes-processy. Instrumenty sovershenstvovanija* [Business Processes. Tools perfection]. Moscow, RIA "Standards and Quality" Publ., 2004. 272 p.
3. Apcherch A. *Upravlencheskij uchet: principy i praktika* [Management Accounting: Principles and Practice]. Moscow, Finance and Statistics Publ., 2002. 952 p.
4. Gladkov V. *Menedzhment kachestva: processnyj podhod* [Quality management: the process approach]. *Problemy teorii i praktiki upravlenija* [Problems of management theory and practice], 2008, no. 10, pp. 100–106.
5. Ermakova N.A. *Processno-orientirovannaja sistema upravlencheskogo uchjota* [Process-oriented system management accounting]. *Vestnik OGU. Serija «Jekonomicheskie nauki»* [Orenburg University Herald. Economy], 2005, no 2, pp. 80–86.
6. Efimov V. *Opisanie i uluchshenie biznes-processov: uchebnoe posobie* [Description and the improvement of business processes: textbook]. Ulyanovsk, Ulyanovsk State Technical University Publ., 2005. 84 p.
7. Ivanova I. *Processnyj podhod v organizacionnom proektirovanii* [Process approach to organizational design]. *Problemy teorii i praktiki upravlenija* [Problems of management theory and practice], 2006, no. 3, pp. 93–103.
8. Ivashkevich V.B. *Buhgalterskij upravlencheskij uchet: uchebnik* [Management accounting: textbook]. Moscow, Master Infa-M Publ., 2011. 576 p.
9. Kerimov V.E. *Ob organizacii upravlencheskogo ucheta* [About the organization of management accounting]. *Buhgalterskij uchet* [Accounting], 2003, no. 14, pp. 12–16.
10. Kondratiev N.D. *Bol'shie cikly kon'junktury i teorija predvidenija* [Big cycles conjuncture and foresight theory]. Moscow, Economics Publ., 2002. 767 p.
11. Kuznetsova L.P. *Primenenie processnogo podhoda v organizacii ucheta* [The using of the process approach in the organization of the account]. *Problemy sovremennoj jekonomiki* [Problems of Modern Economics], 2010, no. 2 (34), pp. 16–19.
12. Kurochkina I.P. *Organizacija programmno-orientirovannogo uchjota i uchjotnaja politika* [Organization of software-based accounting and ac-

counting policy]. *Buhgalterskij uchjot, statistika* [Accounting, Statistics], 2009, no. 4(53), pp. 296–301.

13. Malyavko A.B. Obespechenie kachestva uchjotnyh sistem [Ensuring the quality of accounting systems.]. *Vestnik NGU. Serija: Social'no-jekonomicheskie nauki* [Novosibirsk University Herald. Socio-economic science], 2009, Vol. 9, Issue 1, pp. 60–70.

14. Miroshnik V.V. Formirovanie buhgalterskogo informacionnogo polja o rashodah na obespechenie sohrannosti imushhestva: processno-orientirovannyj podhod [Formation of the accounting information on the costs of the field to ensure the safety of property: process-oriented approach]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjot* [International accounting], 2013, no. 29 (275), pp. 14–22.

15. Salahova E.K. *Uchjot zatrat, kal'kulirovanie i bjudzhetirovanie v razlichnyh otrasljah proizvodstvennoj sfery: uchebnoe posobie* [Accounting costs, calculation and budgeting in the various branches of industrial sphere: tutorial]. Astrakhan, ASTU Publ., 2015. 253 p.

16. Salahova E.K. Social'naja otvetstvennost' kak predmet social'no-jekologicheskogo uchjota [Social

responsibility as a matter of social and environmental accounting]. *Problemy jekonomiki, organizacii i upravlenija v Rossii i mire. Materialy 3-ej Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii* [Problems of Economics, organization and management in Russia and the world. Proc. of Intern. Sci. and Pract. Conf. 22 Oct.2013]. Prague, Czech Republic, WORLD PRESS s.r.o. Publ., 2013, pp.252-273.

17. Salakhova E.K. Sovremennye problemy organizacii social'no-jekologicheskogo uchjota i sostavlenija otchjotnosti [Current problems in the organization of social and environmental accounting and preparation of financial statements]. *Vestnik Astrahanskogo gosudarstvennogo tehničeskogo universiteta. Serija «Jekonomika»* [Astrakhan State Technical University Herald. Economics], 2014, no. 2 (June), pp. 120–128.

18. Turgaeva A.A. Upravlencheskij uchjot v informacionnoj sisteme upravlenija strahovymi riskami [Management accounting in the information system of management of insurance risk]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjet* [International accounting], 2015, no. 24 (366), pp. 46–55.

The date of the manuscript receipt: 13.11.2015.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN TRADE: THE PROCESS-ORIENTED APPROACH

Elmira K. Salakhova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor

E-mail: elm-salahova@mail.ru

Astrakhan State Technical University; 16, Tatishcheva st., Astrakhan, 416056, Russia

The expansion of big business, increased competition, sophistication of market mechanisms and production technologies have led to increase in the quality requirements for internal and external information necessary for managerial decision-making. In management accounting, use of the process-oriented approach is considered to be an efficient management instrument aimed at implementation of business strategic and current goals. Elaboration of the author's interpretation of the "process-oriented approach" and its application in management accounting of trade organizations are the objectives of the research presented in this article. The process-oriented approach implies systematic control over the processes identified within the activities of an organization and interacting with each other; the essence of this approach consists in the orientation towards the final results of business processes (BP), evaluated by external and internal users. The basis of the process-oriented approach is a BP as the main object of management accounting, which can also apply elements of budgeting, balanced scorecard (BSC), ABC-method, etc. In management accounting of trade organizations the process-oriented approach allows us to identify conditions and specific characteristics of the set of processes connected with the promotion of goods from producers to final consumers, as well as to evaluate the effectiveness of a BP data with the help of key performance indicators. Thus, in the activity of trade organizations there are three main, one subsidiary and several managerial BP. Budget and a report on its execution are developed for each BP. Besides, in order to ensure an appropriate level of relevance of BP indicators, appropriate grouping and consolidation of the information on the results and expenses on implementation of each trading BP are required. Application of the process-oriented approach of management accounting provides predictability of the dynamics of distribution costs in the current and long-term periods, reduces the amount of costs deviations in a trade organization from the planned indicators.

Keywords: process-oriented approach, management, business process, budget, score screen.

Просьба ссылаться на эту статью в русскоязычных источниках следующим образом:

Салахова Э.К. Управленческий учёт в торговле: процессно-ориентированный подход // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика» = Perm University Herald. Economy. 2016. № 1(28). С. 185–194.

Please cite this article in English as:

Salakhova E.K. Management accounting in trade: the process-oriented approach // Vestnik Permskogo universiteta. Seria Ekonomika = Perm University Herald. Economy. 2016. № 1(28). P. 185–194.