

## 2.4. ПРИМЕНЕНИЕ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПРОЦЕДУР УЧЕТА

Леонов П.Ю., ассистент аудитора

ООО фирма «Аудит-Универсал»

В работе представлено применение процессного подхода в ходе анализа процедур учета и формирования отчетности. При этом традиционный подход 5М расширен путем добавления двух составляющих – нормативная документация и информация. Рассмотрены понятия «вход» и «выход» для процесса «бухгалтерский учет». Исходя из особенностей бухгалтерского учета как сквозного процесса, предлагается реинжиниринг учетной деятельности, в основе которого лежит идея разделения сфер ответственности владельца процесса – главного бухгалтера и участников процесса – руководителей подразделений организации.

В рамках концепции «процессного подхода» учетная деятельность любой организации может быть представлена как совокупность бизнес-процессов бухгалтерского, налогового, управленческого учета. При этом, разумеется, сохраняются все основные принципы описания бизнес-процессов, разработанные в течение последних двадцати лет бурного развития методологии управления качеством и неразрывно связанным с этим развитием внедрением процессного подхода. В рамках всеобщего подхода для обозначения процесса часто используется понятие 5М – пять составляющих процесса [4, с. 241] (рис. 1):

- method – «технология»;
- man – «персонал»;
- machinery – «оборудование»;
- material – «материалы»;
- un milieu ouvrier (франц.) – «производственная среда».

Для определения пятой составляющей части процесса использованы французские слова, поскольку трудно найти подходящее английское слово на букву «М». Например, в Японии заменили составляющую «производственная среда» на «измерение», и в японской редакции 5М звучат как man, machine, material, method, measurement (измерения) [1, с. 40].

При более подробной декомпозиции 5М в случае учета можно разбить на семь составляющих процесса. Для того чтобы процесс прошел в управляемых условиях, в распоряжении владельца процесса учета должны быть все составляющие:

- технология учета;
- персонал;
- оборудование (компьютеры, принтеры, сканеры, модемы);
- нормативная документация (всех уровней);
- производственная среда;
- программное обеспечение (hard&soft) (в т.ч. специализированное);
- информация.

Этот список можно варьировать, вычеркивать или дополнять в зависимости от специфики процесса, но, в основном, это те составляющие части, без которых не может состояться процесс учета [5, с. 23].

Составляющие части процесса, которыми управляет его владелец, и являются ресурсами процесса. На рис. 2 эти составные части объединены под названием «ресурсы». Все ресурсы, необходимые для проведения процесса, должны быть запланированы и выделены до начала проведения процесса.

Однако только наличия ресурсов недостаточно для успешного хода процесса. Определение процесса включает «совокупность видов деятельности», к которой, кроме обеспечения ресурсами, относятся:

- сбор информации о ходе процесса по различным группам показателей;
- управление процессом на основе этой информации;
- планирование и распределение ресурсов для достижения целей процесса.

Результат процесса (продукт процесса) может быть положительным или отрицательным. Решение о результате, о оценке качества продукта процесса принимает его владелец. Продукт на выходе может пройти процедуру проверки успешно, а может быть отклонен и направлен на доработку или утилизацию. Владелец процесса для принятия управленческих решений должен получить информацию о ходе процесса (показатели процесса), о результатах процесса (показатели продукта) и информацию от потребителя о степени его удовлетворенности полученным продуктом (данные удовлетворенности клиента). Для получения информации владелец процесса устанавливает в процессе контрольные точки, в которых производится сбор информации о процессе, регламенты сбора, обработки и предоставления этой информации.

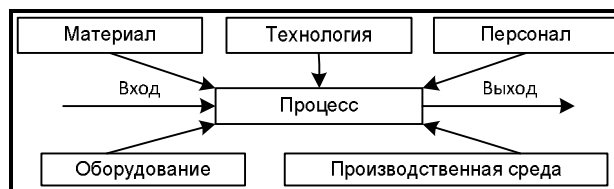


Рис. 1. Пять составляющих частей процесса

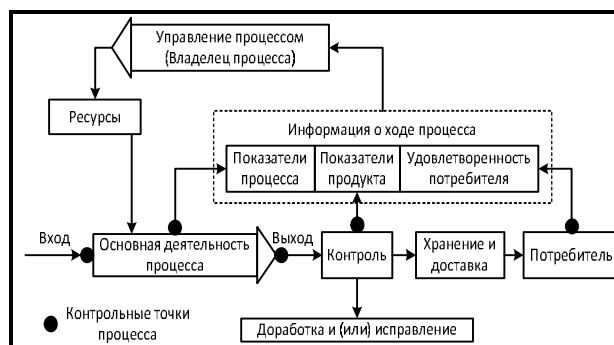


Рис. 2. Информация о ходе процесса

При появлении в этой схеме процессного подхода владельца процесса цикл управления процессом становится замкнутым. Смысл управленческой деятельности заключается в том, что владелец процесса непрерывно или с установленной периодичностью контролирует ход процесса и принимает управленческие решения в случаях отклонения параметров процесса от границ, определенных для нормального хода процесса. Владелец процесса в ходе управления планирует (plan) распределение ресурсов для достижения поставленных целей процесса с максимальной эффективностью. В ходе выполнения (do) процесса владелец проверяет (check) ход процесса на основании информации, которая поступает с контрольных точек. Владелец процесса ведет оперативное управление процессом, корректируя (активно вмешиваясь в ход процесса (act)), изменяя запланированное распреде-

ление ресурсов, меняя планы, сроки и результаты процесса в соответствии с изменившейся ситуацией, т.е. деятельность владельца процесса носит циклический характер (рис. 3).

Реализация процессного подхода в учетной деятельности неизбежно помимо описания и фиксации процесса учета в формате «как есть» требует в том или ином виде производить реинжиниринг элементов деятельности. Так, в ходе текущей деятельности все подразделения организации готовят первичные документы в интересах бухгалтерской службы, которая в свою очередь обрабатывает первичную информацию в соответствии с требованиями технологии учета, готовит отчетные документы (финансовую – бухгалтерскую, налоговую и управленческую отчетность). Первичные документы должны быть подготовлены в соответствии установленными требованиями и в соответствующие сроки (рис. 4).

Тем не менее, на практике реализовать свои права главному бухгалтеру не удается, поскольку ему не подчиняются руководители и сотрудники других подразделений. Кроме того, сложности учетного процесса усугубляются теми обстоятельствами, что регламенты подготовки информации для учета страдают массой изъянов, требуют совершенствования, актуализации и т.д. [2, с. 43].

Представляется, что описанная ситуация является следствием того обстоятельства, что процесс учета относится к числу т.н. «сквозных» процессов, пронизывающих всю организацию. Но владельцем такого процесса является главный бухгалтер, не обладающий всей полнотой ресурсов для полноценной реализации процесса. Устранить выше представленные противоречия можно осуществив реинжиниринг бизнес-процессов компании следующим образом: следует существенно сдвинуть границы бизнес-процесса «Учет». Входами процесса должны быть документы (в том числе первичные), получаемые от подразделений, а основным выходом – отчетность организации. Таким образом, проис-

ходит локализация процесса учета внутри бухгалтерской службы. В этом случае владелец процесса (главный бухгалтер) имеет в своем распоряжении следующие ресурсы: персонал, инфраструктура, оборудование и пр. Поставщиками процесса учета являются владельцы процессов других подразделений – они предоставляют требуемую информацию в соответствии с регламентами.

Деятельность по ведению учета в бухгалтерской службе регламентируется положениями по ведению бухгалтерского, налогового, управленческого учета. В свою очередь, деятельность по сбору и предоставлению учетной информации в подразделениях должна регламентироваться соответствующими документами, описывающими бизнес-процессы подразделений. При этом «деятельность по сбору и предоставлению учетной информации» должна быть неотъемлемой частью характерных собственных бизнес-процессов подразделений, одним из выходов этих процессов.

Владельцы процессов в подразделениях (руководители) утверждают регламенты бизнес-процессов и обязаны обеспечить их выполнение. В этих документах должны быть указаны конкретные сроки предоставления плановой информации в бухгалтерию, указаны согласованные формы документов и требования к их оформлению. Кроме того, при регламентации бизнес-процессов фиксируются контрольные точки сбора информации по качеству самого процесса и его продуктов и выходов (см. рис. 4).

Эта информация используется для анализа и улучшения процессов. При такой организации деятельности происходит разграничение зон ответственности в компании, при котором главный бухгалтер не отвечает за работу по сбору и обработке информации в подразделениях – за этот участок деятельности отвечают владельцы соответствующих процессов, руководители соответствующих подразделений.

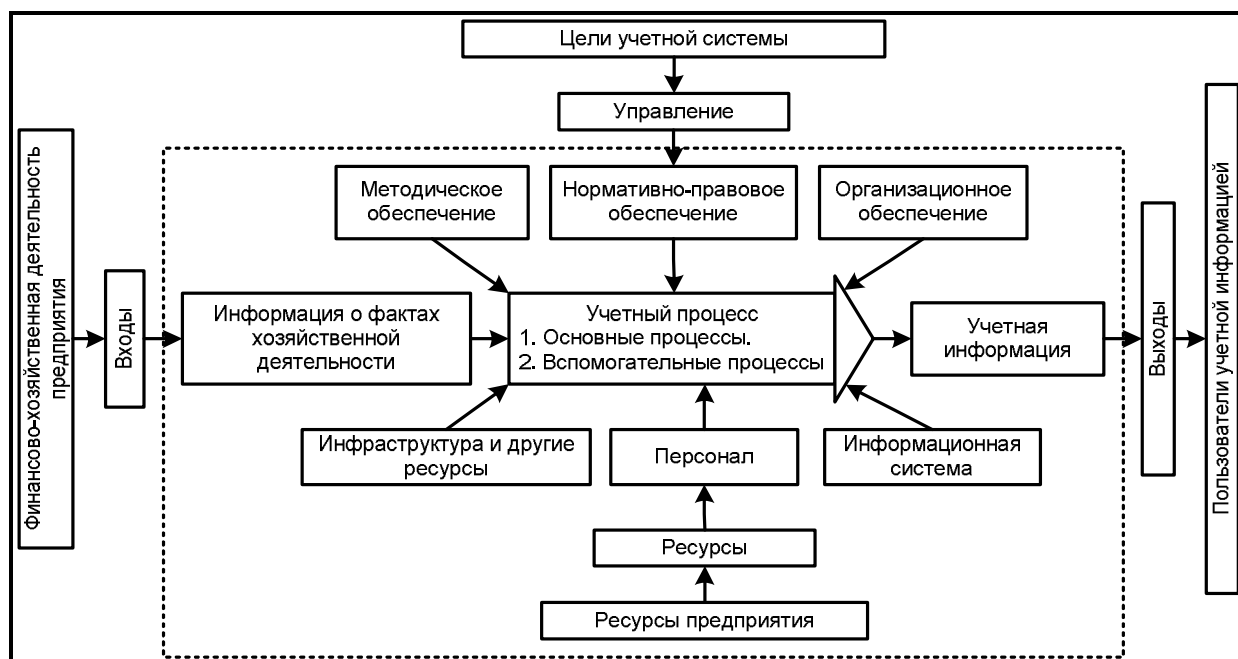


Рис. 3. Основные элементы учетной системы

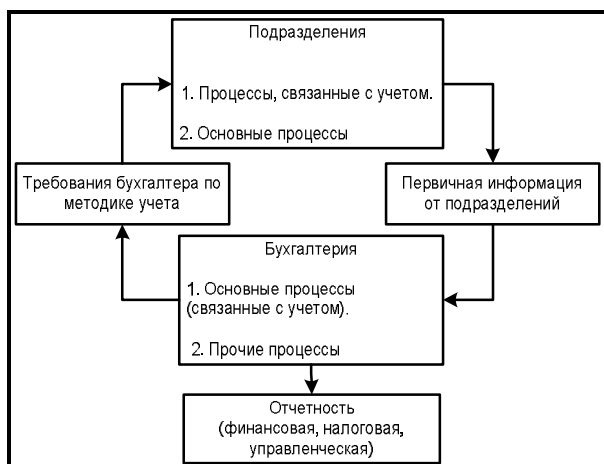


Рис. 4. Регламентация бизнес-процессов

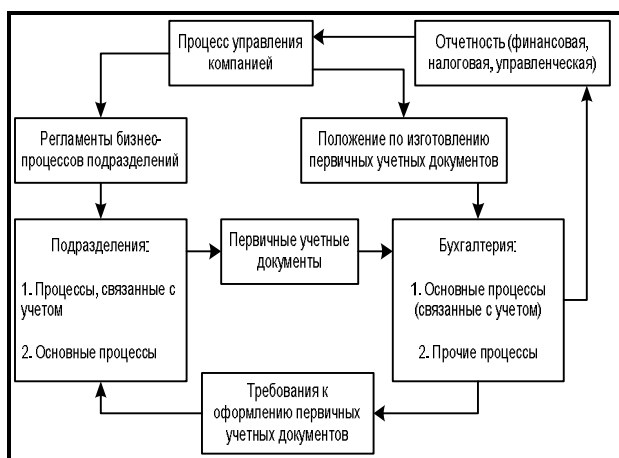


Рис. 5. Положения по ведению учета

Вместе с тем, при таком реинжиниринге остается риск некачественной (в самом широком смысле этого слова) подготовки первичных учетных документов. В целях уменьшения вероятности реализации такого риска, а также в целях методического обеспечения подготовки учетных документов в подразделениях предоставляется целесообразным разработать и внедрить в организацию Положение по подготовке первичных учетных документов. Грамотное применение этого документа позволит главному бухгалтеру убедиться в том, что работа по подготовке первичных учетных документов построена методически правильно. Положение по подготовке первичных учетных документов является общим для всех подразделений (бизнес-процессов) (рис. 5).

Таким образом, исполняется методологическая функция главного бухгалтера как владельца процесса «Учет». Методика, содержащаяся в Положении по подготовке первичных учетных документов, определяет ту часть технологии учета, которой должны придерживаться руководители подразделений при формировании первичной учетной информации.

В итоге зона ответственности главного бухгалтера в части деятельности по подготовке отчетности включает:

- исполнение учета процесса;
- разработку и предоставление в подразделения технологии работ по подготовке первичных учетных документов.

Описанная выше деятельность, связанная с формированием отчетности, регламентируется документами системы внутреннего нормативного регулирования (СВНР) [3, с. 15], в частности, графиком документооборота. Этим графиком предусматривается перечень последовательно выполняемых действий по сбору и обработке плановой информации. Документ утверждается руководителем компании и имеет, как правило, статус корпоративного стандарта, обязательного для выполнения во всех подразделениях.

Проект такого документа должен готовить руководитель бухгалтерской службы. Он определяет требования к формату конкретных первичных документов и сроки их предоставления. Кроме того, руководитель бухгалтерской службы (главный бухгалтер) утверждает регламенты у руководителя компании и доводит их до сведения руководителей подразделений, организует обучение по подготовке документов, контролирует исполнение регламента.

В процессе деятельности, связанной с ведением учета, возникают следующие проблемы в подразделениях:

- некорректно заполняются формы;
- срываются сроки предоставления документов;
- нередки случаи утраты документов.

Накопленный на сегодняшний день опыт показывает, что при реализации процедур учета допускаются практически все виды нарушений. В этой ситуации обязательными функциями главного бухгалтера становятся:

- организация и совершенствование внутрифирменных учетных процессов, в том числе:
  - организует процесс учета;
  - организует подготовку исходных данных для достоверной отчетности;
- организация и совершенствование оперативного (управленческого) учета прямых затрат на производство, в том числе:
  - разрабатывает и совершенствует формы отчетности для внутрицехового и межцехового учета затрат на партию, изделие;
- методологическая работа, в том числе:
  - организует разработку и совершенствование форм отчетности по планированию и исполнению смет затрат, обоснованию статей смет для подразделений предприятия.

Кроме того, в разделе «Права» приводятся следующие формулировки:

- руководитель бухгалтерской службы имеет право:
  - требовать соблюдения сроков и методик составления бюджетов затрат от подразделений основного и вспомогательного производства, подразделений общезаводского значения (служб);
  - требовать соблюдения сроков предоставления подразделениями предприятия информации в части, касающейся работы отдела;
  - привлекать работников других подразделений к участию в подготовке первичных учетных документов.

Таким образом, руководитель бухгалтерской службы включает в свою инструкцию ряд положений, анализ которых говорит о том, что:

- во-первых, он отвечает за методическую работу по учету;
- во-вторых, он организует работу по формированию отчетности в рамках своего подразделения;
- в-третьих, он обязан анализировать и улучшать существующую систему учета.

При этом главный бухгалтер имеет право требовать соблюдения методик бюджетирования, требовать соблюдения сроков предоставления привлекать к участию работников других подразделений

Кроме того, главный бухгалтер должен контролировать входы процесса «Учет», владельцем которого он является. «Входами» процесса являются первичные учетные документы и другая плановая информация от других подразделений. В том случае, если эти документы не удовлетворяют согласованным требованиям, то главный бухгалтер должен «предъявлять рекламации» поставщикам – подразделениям компании, в противном случае невозможно обеспечить качество выходного продукта процесса «Учет» – достоверность отчетности.

Более того, когда разделение зон ответственности, входов / выходов и контрольные точки четко определены, главный бухгалтер получает возможность произвести объективный анализ деятельности, связанной с учетом. Безусловно, остается риск нарушения сроков предоставления документов, искажений информации и т.д. В этом случае владельцы всех процессов работают в условиях четко определенных зон ответственности и могут использовать достоверную информацию в целях обсуждения проблем и совершенствования деятельности.

### Литература

1. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования [Текст] / Б. Андерсен ; пер. с англ. С.В. Ариничева ; под науч. ред. Ю.П. Адлера. – 4-е изд. – М. : Стандарты и качество, 2007. – 272 с., ил. – (Практический менеджмент).
2. Меньшиков П.В. Бухгалтерия без авралов и проблем. Как наладить эффективную работу бухгалтерии [Текст] : практическое руководство для директора и бухгалтера. – М. : Добрая книга, 2010. – 344 с.
3. Николаева С.А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки [Текст] / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М. : Книжный мир, 2003. – 333 с.
4. Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов [Текст] / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М. : Стандарты и качество, 2004. – 408 с.
5. Репин В.В. Применение процессного подхода при бюджетировании [Текст] / В.В. Репин // Методы менеджмента качества. – 2003. – №9. – С. 23-26.

### Ключевые слова

Процессный подход; реинжиниринг; система внутреннего контроля; система внутреннего нормативного регулирования бухгалтерского учета.

*Леонов Павел Юрьевич*

### РЕЦЕНЗИЯ

Систематизация процедур учета является актуальнейшей практической задачей, обусловленной сложностью этих процедур их разнообразием и массовостью. В этих условиях применение процессного подхода представляется весьма перспективным.

В рецензируемой работе автор обосновал широко известный подход 5М к процессу учета. При этом сам процесс рассмотрен как сквозной в любой организации, т.е. пронизывающий все стороны деятельности бизнеса, участниками которого являются абсолютно все подразделения. В рамках процессного подхода автор предлагает провести реинжиниринг бизнес-процесса учета, в основе которого лежит разделение зон ответственности владельцев процессов, являющихся поставщиками информации для процесса учета.

Представленная в работе графическая модель процесса полностью раскрывает суть процесса и, вместе с тем, не требует для подготовки специального программного обеспечения.

Результаты работы могут уже сегодня применяться в практической деятельности. Статья является итогом актуальных исследований и отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

*Комиссарова И.П., д.э.н., профессор, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»*

## 2.4. APPLICATION OF THE PROCESS APPROACH WHILE IMPLEMENTING THE ACCOUNTING PROCEDURES

P.Y. Leonov, Assistant Auditor

*LLC business concern «AUDIT-UNIVERSAL»*

This publication presents the application of the process approach in the analysis of the accounting procedures and reports generation. In this connection the traditional approach «5M» is expanded by adding of two components of the «Normative documents» and «Information.» Also the concepts of «Entry» and «Exit» for the process of «Accounting» are analyzed. Proceed from identity of accounting as a «walk-through» process, re-engineering of the account activity is suggested. It is based on the idea of separation of responsibilities between the owner of the process (the chief accountant) and the participants (the managers of the organization's segments).

### Literature

1. Andersen Bjorn. Business processes. Instruments for improving / Trans. from English. S.V. Arinicheva, under the scientific. ed. of J.P. Adler. – 4th ed. – Moscow, RIA «Standards and quality», 2007. – 272 p., Il. – (a series of «The practical management»).
2. P.V. Menshikov. Accounting without a crunch time and problems. How to create an effective work of accounting: a practical guide for managers and accountants. – Moscow: Publishing office «Good book», 2010. – 344 p.
3. S.A. Nikolaeva, S.V. Shebek. Corporate standards: from concept to instruction, practice of development. – M: World of books, 2003. – 333 p.
4. V.V. Repin, V.G. Eliferov. The process approach to management. The business processes modeling. – Moscow, RIA «Standards and quality», 2004. – 408 p.
5. V.V. Repin. The application of the process approach while budgeting. «The methods of the management's quality», 2003. №9. p. 23-26.

### Keywords

The process approach; the reengineering; the internal control; the internal regulatory control of accounting.