

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ БИЗНЕС-ПРОЦЕССАМИ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

© 2011 М.А. Азарская

доктор экономических наук, профессор

© 2011 Е.В. Веркеева

кандидат экономических наук

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Дана характеристика информации, используемой системой управления. Предложена модель учетно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами. Определен состав информации о бизнес-процессе и средствах ее обеспечения в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бизнес-процесс, бухгалтерский учет, как информационная система, учетно-аналитическое обеспечение, система внутреннего аудита.

Важное место в системе управления современными организациями занимает внутренний аудит, обеспечивающий решение комплекса задач эффективного управления: управление рисками; создание системы мониторинга за функционированием всей системы управления, контроль достижения стратегических целей. Для выполнения этих задач служба внутреннего аудита должна быть наделена полномочиями проверять эффективность функционирования всех служб и подчиняться непосредственно руководству. Ее наличие позволяет предоставить собственникам и высшему руководству компании гарантии в отношении того, что система внутреннего контроля эффективна, сотрудники соблюдают правила и процедуры, принятие решений основано на объективной и надежной информации, активы защищены, риски оцениваются и определены мероприятия по управлению ими, задачи, стоящие перед организацией, успешно выполняются.

Сложность задач системы внутреннего аудита, различие в организационно-правовых формах управления обусловили множество точек зрения на понимание сущности системы внутреннего аудита. Не анализируя подробно многообразие мнений по существу этого вопроса в исследовании учетно-аналитического обеспечения, мы исходили из собственного определения системы внутреннего аудита, под которой понимаем комплекс организационных, методических мер в системе управления, обеспечивающих системную

деятельность по повышению эффективности управления и контроля.

Эффективность управления в целом и внутренним аудитом в частности зависит от множества факторов, одним из которых является информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений. Теория и практика управления использует различные подходы к построению системы управления, в том числе и управление по бизнес-процессам. В экономической литературе многие вопросы управления бизнес-процессами разработаны с теоретических и методических позиций, а также с позиций практики их использования для организаций различных отраслей. Однако вопросы информационного обеспечения управления бизнес-процессами, по нашему мнению, разработаны недостаточно.

Бухгалтерский учет как информационная система развивается в соответствии с потребностями рыночной инфраструктуры и выступает основой принятия экономических решений. Такая система включает в себя финансовый, оперативный, статистический учет. Усложнение задач управления обусловили появление налогового, социального, стратегического и других видов учета.

Использование процессного подхода в управлении определяет необходимость развития всех функций управления. Применительно к задачам учета и внутреннего аудита это требует:

- развития учета, как информационной системы, обеспечивающей формирование сведений о бизнес-процессах организации;

- разработки методических основ организации контроля за бизнес-процессами.

Информационные проблемы аудита и контроля в экономической литературе освещены недостаточно, анализируются преимущественно с точки зрения внешнего аудита. В работах А.Д. Шеремета и В.П. Суйца в качестве источников информации аудита выделены следующие:

- информация, отражающая сведения, остающиеся за пределами учета (такая информация может быть получена во время встреч и обсуждений с административными работниками, с руководителями вышестоящих организаций или исполнительным составом);

- оценка условий производства и состояния материальных активов на основе личных наблюдений (для этого производится осмотр основных производственных участков и складов);

- составленные и опубликованные отчетные данные.

Такой подход к классификации информационных источников, по нашему мнению, не в полной мере отвечает задачам аудита. При систематизации и классификации информации следует учитывать ее важнейшие признаки: источники информации (внешние и внутренние), характер информации (экономическая, юридическая, техническая и др.), зависимость от законодательного регулирования (нормативно-законодательная, справочно-информационная, методическая, консультационная). Можно выделить и иные признаки классификации и систематизации аудиторской информации.

Системный подход к представлению аудита как информационного процесса представлен в работах Э.А. Сирогенко¹. По ее мнению, аудит - это прежде всего информационный процесс, который можно определить как совокупность информационных процедур. Сущность их заключается в подготовке аналитической информации, предназначенной для формирования мнения аудитора о полноте и достоверности экономической информации, отраженной в финансовой отчетности и на счетах бухгалтерского учета организации-клиента, о соответствии совершенных организацией хозяйственных и финансовых операций действующему законодательству и подтверждения правильности отражения в учете и отчетности финансовых результатов деятельности. Аудитор разрабатывает рекомендации руководству организации по улучшению функционирования систем бухгалтерско-

го учета и внутреннего контроля, т.е. генерирует полезную для управления информацию. Применительно к задачам внутреннего аудита - это процесс подготовки аналитической информации для формирования профессионального суждения внутреннего аудитора в соответствии с заданием, для разработки рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего контроля и обоснования иных управленческих решений.

По нашему мнению, учетно-аналитическое обеспечение управления и внутреннего аудита представляет такую систему бухгалтерского учета, которая обеспечивает процесс принятия управленческих решений информацией, отвечающей потребностям пользователей. Развитие учетно-аналитического обеспечения требует: обоснования принципов учета и требований к информации; выбора объектов, методов и инструментария учета; определения характера и состава информации, необходимой для принятия решений в соответствии с целями и задачами управления; выбора средств и способов обеспечения пользователей этой информацией; разработки методов анализа, контроля (аудита) эффективности функционирования самой системы.

Очевидно, что система внутреннего аудита (СВА) не может ограничиться данными бухгалтерского (финансового) учета, так как контроль за достижением целей организации, оценка эффективности деятельности, управление рисками и тому подобное требуют использования информации, формируемой вне системы учета. Кроме того, процессный подход требует, чтобы в системе управления организацией формировалась информация о ходе процесса, его поставщиках, потребителях и других элементах, которая используется владельцем процесса и руководством.

По нашему мнению, информацию, используемую СВА, можно систематизировать в зависимости от того, генерируется она системой бухгалтерского учета или вне ее (рис. 1).

Учетная информация представлена взаимосвязанными составляющими в зависимости от назначения системы (подсистемы): финансовым, управленческим, налоговым и статистическим учетом и др. Можно отметить, что различие учетной информации в зависимости от выделенных систем учета является предметом многочисленных дискуссий экономистов.

В условиях интеграции всех функций управления в системе внутреннего аудита не только

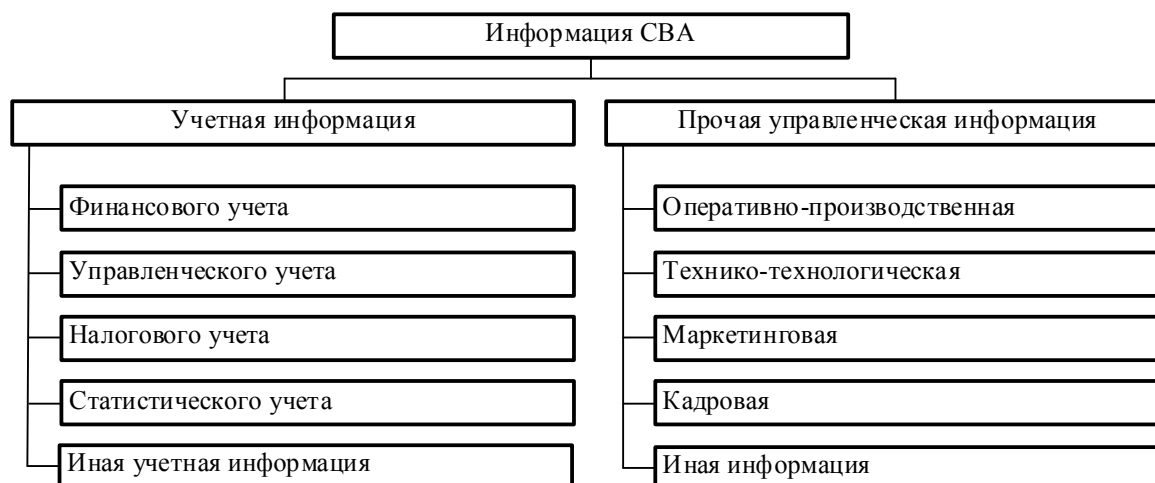


Рис. 1. Классификация информации, используемой СВА

проводится оценка достоверности управленческой информации, но и формируются требования к ней в соответствии с задачами организации. При этом расширение круга задач, их усложнение неизбежно приводят к появлению новых требований, что, в свою очередь, связано с необходимостью развития аналитичности учетной информации.

Информация финансового учета представлена первичными документами, регистрами бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Это информация об использовании денежных средств и ресурсов финансово-хозяйственной деятельности организации (расчеты с поставщиками, покупателями, другими организациями и физическими лицами, а также учет финансовых операций - акций и дивидендов, облигаций и векселей, кредитов и процентов, инвестиций). На основе данных финансового учета выявляется финансовый результат и составляется финансовая отчетность. Эта информация выражается совокупностью определенным образом сформированных экономических показателей, на которых строится финансовая отчетность организации. В свою очередь, финансовая отчетность служит источником данных для инвесторов, банков, налоговых и статистических органов, для контролирующих органов (ревизоров), для составления периодической отчетности, представляемой акционерам фирмы.

Информация управленческого учета включает в себя внутренние оперативные учетные данные, строящиеся на регистрах бухгалтерского учета. В отличие от информации финансового учета, она формируется в соответствии с интересами внутренних пользователей. Правила формирования подоб-

ной информации могут отличаться от требований финансового учета. Можно выделить и иные отличия финансового и управленческого учета.

Прочая управленческая информация также является информационной базой внутреннего аудита.

Оперативно-производственная информация касается организации работы всех подразделений по объему и номенклатуре выпуска продукции. Календарно-плановые нормативы, оперативно-календарные планы выпуска и графики производства расчеты загрузки оборудования и площадей и иная информация используются в учете для определения затрат на производство, себестоимости товарного выпуска и отдельных видов продукции, оценки незавершенного производства и др.

Технико-технологическая информация - информация о наиболее активных элементах производства, определяющих технологический способ получения продукции (выполнения услуг). Такая информация необходима в целях описания технологии бизнес-процессов, характеристики его ресурсов. Эта информация используется в бухгалтерском учете для обоснования и контроля за нормами расходования сырья и материалов, расчета численности и заработной платы, потребности в оборудовании и капиталовложений в него и др.

Маркетинговая информация необходима для анализа предпочтений потребителя, удовлетворения их потребностей, приобретения конкурентных преимуществ и, как результат, извлечения максимальной выгоды. Эти вопросы связаны с задачами учета, анализа и контроля затрат на производство и реализации продукции, управления прибылью.

Кадровая информация включает в себя информацию о составе, структуре персонала, необходимую для формирования стратегии управления персоналом и кадровой политики компании.

В зависимости от особенностей деятельности организации могут быть выделены и иные блоки управленческой информации: экологическая, природно-климатическая и т.д.

Процессный подход к организации внутреннего аудита требует, чтобы в системе управления организацией формировалась информация о ходе процесса, его поставщиках, потребителях и других элементах, которая используется владельцем процесса и руководством. При этом модель бизнес-процесса в самом общем виде может быть представлена следующими элементами: входы процесса, технология процесса, владелец процесса, ресурсы, выходы процесса. Взаимодействие центра управления и объекта управления, в качестве которого выделен бизнес-процесс, позволяет выделить потоки информации, необходимые для управления (рис. 2).

На схеме выделены вертикальные и горизонтальные информационные потоки. Вертикальные информационные потоки обеспечивают взаимодействие руководства организации и владельца процесса. Любой процесс (основной и вспомогательный) можно рассматривать как часть организации. Для работы руководство организации (управление) должно поставить перед владельцем цели и утвердить плановые показатели результативности и эффективности процесса, закрепить ресурсы, определить права и полномочия, позволяющие ему принимать управленческие решения самостоятельно.

Планы процесса формируются исходя из цели организации и стратегии ее развития. Соответственно, руководству организации должна поступать регулярная информация о ходе процесса - отчетность по процессу, на основе которой оценивается эффективность достижения целей.

Горизонтальные информационные потоки используются владельцем процесса для принятия управленческих решений в соответствии с дан-

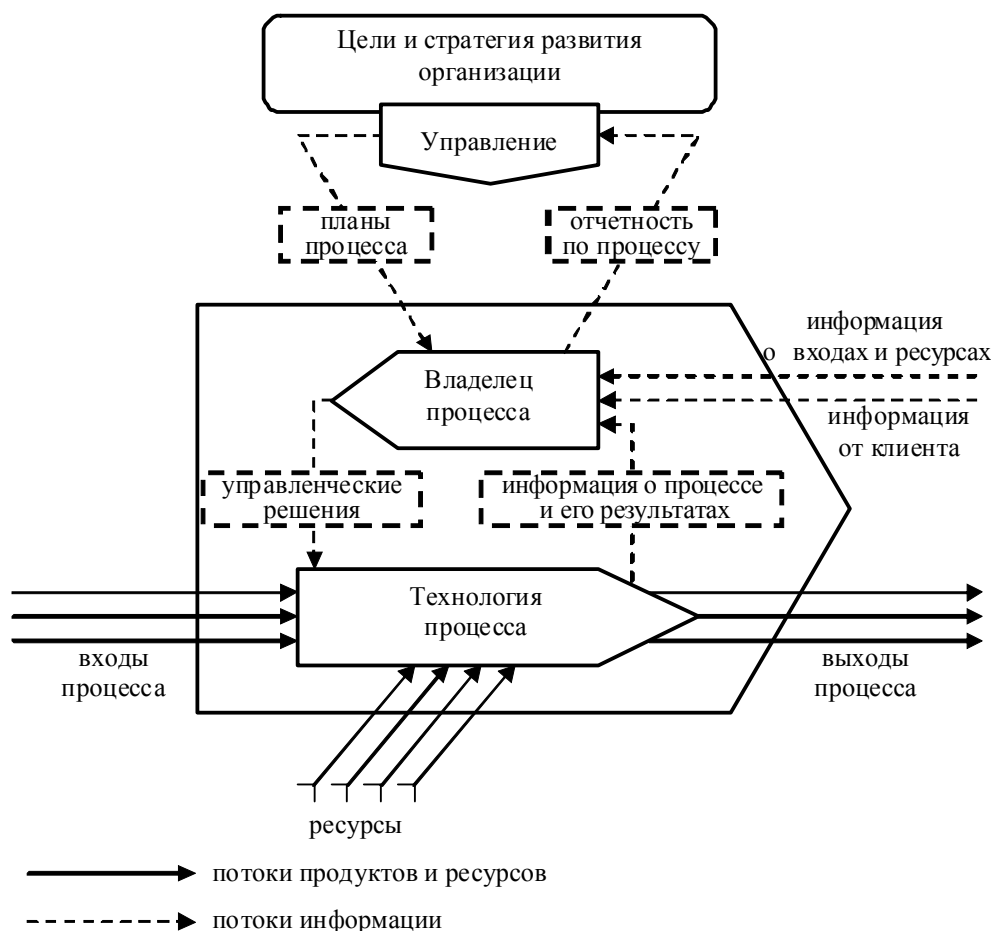


Рис. 2. Логическая модель информационного обеспечения управления бизнес-процессом

ными ему полномочиями. Они связаны с материальными потоками и представлены информацией о входах и выходах процесса, его ресурсах. В том случае, когда вход и выход процесса, а также его ресурсы включают информацию, можно выделить материальные носители этой информации - документы, регистры (бумажные или электронные). Безусловно, персонал, как элемент бизнес-процесса, может быть отнесен к материальным потокам условно. Управленческие решения владельца процесса принимаются на основании информации о процессе и его результатах, и также относятся к горизонтальным потокам.

Разработанная логическая модель информационного обеспечения управления бизнес-процессом является, по нашему мнению, универсальной и может быть использована для основных, вспомогательных процессов и процессов управления.

Характеристика элементов бизнес-процесса и схема информационных потоков позволяют определить состав информации о бизнес-процессе и средства ее обеспечения в системе управления (см. таблицу).

Средства обеспечения информации - это документы, технические и программные средства сбора и обработки информации, которые исполь-

Состав информации о бизнес-процессе и средствах ее обеспечения в системе управления организации

Элементы бизнес-процесса	Состав информации об элементах бизнес-процесса	Средства обеспечения информации в системе управления
<i>Владелец процесса</i> - должностное лицо, ответственное за функционирование процесса, наделенное определенными правами и полномочиями, имеющее в своем распоряжении ресурсы процесса	Персоналифицированные данные о кадрах, их профессионально-квалификационная характеристика, условия оплаты труда и премирования	Должностные инструкции владельцев процессов Регламенты принятия типовых решений владельцами процессов Документы, определяющие ответственность и полномочия владельца процесса по принятию оперативных решений Документы, определяющие ответственность и полномочия владельца процесса по разработке и выполнению мероприятий по улучшению процесса (типовые формы обоснования мероприятий, программные средства анализа и расчета эффективности, регламенты (методики) анализа и планирования) Планы (производства, закупок, сбыта и др.) Регламентирующие документы, определяющие перечень показателей процесса (продукта, услуги), критерии оценки (регулирующие) процесса, перечень данных удовлетворенности клиентов Формы отчетности Средства автоматизации производства и управления, в том числе сигнализации об отклонениях Должностные инструкции персонала Внутренние положения (стандарты) Протоколы анализа отклонений Документы График документооборота
<i>Вход процесса</i> - сырье, материалы, документация, информация и др., однократно используемые в процессе	Данные о составе, количестве, цене, качественных характеристиках, нормах потребления материальных и информационных ресурсов; персоналифицированные данные о кадрах, их профессионально-квалификационная характеристика, условия оплаты труда и премирования*	
<i>Ресурсы процесса</i> - информация, персонал, оборудование, программное обеспечение и др., многократно используемые в процессе	Данные о составе, количестве, цене, качественных характеристиках, нормах потребления материальных и информационных ресурсов; персоналифицированные данные о кадрах, их профессионально-квалификационная характеристика, условия оплаты труда и премирования	
<i>Выход процесса</i> - продукт (материальный или информационный), услуга	Информация о составе, количестве, стоимости, качественных характеристиках конечного продукта	
<i>Технология процесса</i> - деятельность процесса по преобразованию входов в выходы	Описание процесса (технология процесса) Параметры (характеристики) процесса, средств и методов контроля	

* Необходимы только для процесса "управление персоналом".

зуются в управлении и образуют информационную систему.

Бухгалтерский учет, как составляющая информационной системы, в частности финансовый учет, генерирует информацию о количестве и стоимости потребленных сырья, материалов, услуг (входы процесса), произведенной продукции и оказанных услуг (выходы процесса), затратах, формирующих стоимость продуктов и др. Однако для целей управления этой информацией недостаточно. Развитие учетно-аналитического обеспечения требует выделения бизнес-процессов (и (или) его элементов) как объекта аналитического учета. По нашему мнению, в финансовом учете эта задача может быть решена средствами управленческого учета.

Во-первых, не все процессы, характерные для деятельности организации, выделяются как объекты учета. Основным объектом бухгалтерского учета являются факты хозяйственной жизни (ФХЖ), которые позволяют представить производственную и финансовую деятельность как процессы в их логической взаимосвязи. Глубокое теоретическое обоснование эти вопросы теории и методологии бухгалтерского учета получили в работах В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, М.И. Кутера и других экономистов². По мнению данных авторов, финансовые процессы могут быть типизированы в зависимости от стадий производства или стадий жизненного цикла продукта. При этом в финансовом учете может быть получена определенная информация о затратах и результатах, связанных с производством и сбытом продукции (работ, услуг), что недостаточно для управления всей совокупностью бизнес-процессов.

Во-вторых, информация о бизнес-процессах предназначена для внутренних пользователей. Это позволяет построить учет на принципах, отличных от общепринятых, установленных для целей подготовки отчетности внешним пользователям.

В-третьих, методический инструментарий управленческого учета обеспечивает возможности построения методики учета и управления затратами и результатами бизнес-процессов. В качестве подобного инструментария могут быть использованы: учет затрат по центрам финансовой ответственности (ЦФО); калькулирование неполной (ограниченной) себестоимости на основе разделения расходов на условно-постоянные и условно-переменные (метод директ-костинг), бюджетирование, ABC-метод и др.

Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена.

Технологию учетно-аналитического обеспечения аудита бизнес-процессов с использованием инструментария управленческого учета можно представить следующим образом. Деятельность организации должна быть представлена как система взаимосвязанных бизнес-процессов. В управленческом учете формируются центры финансовой ответственности (ЦФО), соответствующие бизнес-процессам: центр затрат, центр доходов, центр прибыли. Для ЦФО разрабатываются бюджет-отчеты и система показателей, позволяющие планировать и контролировать бизнес-процессы руководством организации и владельцем процесса. Использование системы плановых и отчетных показателей в бюджетах обеспечивает организацию управления бизнес-процессами по отклонениям и по результатам в зависимости от задач, соответствующих этому процессу в реализации стратегии развития организации. При этом плановые показатели формируются путем детализации соответствующих планов организации в целом, а информация в отчетах - на основе консолидации бюджетов по бизнес-процессам в сводные бюджет-отчеты организации.

Следует отметить, что в целях формирования информации о входах и выходах процессов целесообразно использовать методику учета затрат, обеспечивающую калькулирование неполной (ограниченной) себестоимости продукта или услуги. В частности, это связано с тем, что по основным бизнес-процессам ЦФО, как правило, учитываются производственные подразделения (цехи, участки основного и (или) вспомогательного производства). Это позволяет организовать учет затрат по видам продукции (работам, услугам) с их разделением на прямые (переменные) затраты и косвенные (условно-постоянные) в разрезе бизнес-процессов. При этом можно выделить три этапа формирования информации о затратах и результатах бизнес-процесса.

На первом этапе должна быть сформирована информация о входах процесса, которые могут быть охарактеризованы как материальные носители (для основных и вспомогательных процессов) и информация (процесс управления).

В учете оценка входов процесса по материальным носителям проводится по ценам постав-

щика (для внешних поставщиков), по неполной себестоимости (для внутренних поставщиков). Методические вопросы оценки информации как входов и ресурсов требуют дополнительной проработки. В большинстве случаев информация в системе управления используется различными ЦФО в соответствии с их местом и решаемыми задачами. Это затрудняет определение той доли стоимости информации, которая потребляется конкретным бизнес-процессом. Исходя из общепринятых подходов к решению подобных задач возможно использовать один из следующих: распределение стоимости информации пропорционально определенному показателю, характеризующему объем используемой информации, или выделение носителя затрат и расчетной стоимости единицы информации.

На втором этапе необходимо определить приращение стоимости продукта (услуги) и стоимость ресурсов процесса, относящихся к определенному периоду времени или объему выпуска продукта (услуги).

Приращение стоимости продукта (услуги) характеризует прямые затраты бизнес-процесса, которые могут быть оценены как расходы на оплату труда основного персонала, непосредственно участвующего в бизнес-процессе. По основным бизнес-процессам это, как правило, расходы на оплату труда основных производственных рабочих. В остальных случаях необходимо выделять персонал, который непосредственно участвует в приращении стоимости.

Ресурсы процесса образуют основные средства, обеспечивающие технологию бизнес-процесса, персонал, обслуживающий производство конечного продукта и другие. В системе бухгалтерского учета информация о ресурсах, как правило, формируется в составе элементов и статей косвенных затрат: общецеховых, общепроизводственных, коммерческих. Такими элементами (статьями) являются амортизация основных средств, расходы по их содержанию и эксплуатации, заработная плата обслуживающего персонала и т.п. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами требует организации учета косвенных затрат по ЦФО и определения методики их распределения по видам продуктов (работ, услуг), являющихся выходом данного бизнес-процесса.

На третьем этапе для оценки продукта или услуги (выхода процесса) к стоимости входа про-

цесса необходимо добавить приращение прямых затрат в сумме расходов на оплату труда основного персонала, а также часть косвенных затрат бизнес-процесса, относящихся к данному выходу.

Безусловно, для целей учета по бизнес-процессам может быть использован ABC-метод, обеспечивающий реализацию концепции процессно-ориентированного управления затратами. Важно, что использование ABC-метода дает возможность совершенствовать процессы в отношении производства продукции, сегментов рынка и взаимоотношений с потребителями. Метод позволяет применять финансовые и нефинансовые данные в качестве средств измерения, что обеспечивает межфункциональное, интегрированное представление об организации и ее бизнес-процессах³.

Более сложной, по нашему мнению, является решение задачи формирования информации по вспомогательным процессам и процессу управления организацией. Это связано с рядом обстоятельств. Входом и выходом таких бизнес-процессов, как правило, является информация. Использование финансовых показателей для ее измерения возможно, но не всегда оправданно из-за высокой трудоемкости оценки стоимости. Поэтому в большинстве случаев для измерения этих элементов бизнес-процесса используются нефинансовые показатели и их учетная оценка.

Выбор нефинансовых показателей для управления вспомогательными бизнес-процессами также требует специальных решений и обоснования средств их обеспечения. Традиционные подходы основаны на характеристике информационных потоков с использованием графика документооборота (документ-носитель информации). Более сложной является система, использующая показатели для характеристики информационных потоков.

Оценка ресурсов (вспомогательных и управленческих бизнес-процессов) возможна с использованием финансовых показателей. Для этого необходимо организовать аналитический учет условно-постоянных расходов (классифицируемых в финансовом учете как общехозяйственные или управленческие) по вспомогательным бизнес-процессам с разделением их на прямые и косвенные. Функциональные отделы (службы) могут быть выделены как ЦФО, соответствующие данным процессам. Прямыми расходами такого

ЦФО могут признаваться: расходы на оплату труда и отчисления сотрудников. Могут быть выделены для отдельных бизнес-процессов и иные расходы, классифицируемые как прямые. Все остальные расходы классифицируются как косвенные и подлежат распределению по бизнес-процессам по методике, описанной для основных процессов.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес-процессами в системе внутреннего аудита требует решения взаимосвязанных задач.

Деятельность организации должна получить описание в виде модели, представляющей сеть взаимосвязанных бизнес-процессов, а каждый процесс - описание в виде внутренних документов, регламентирующих его деятельность. Необходимо определить критерии и методы для управления процессами и их результативностью. В соответствии с информационными потребностями пользователей формируются специальные

требования к организации аналитического учета. Внутренний аудит, как неотъемлемая часть системы управления организации, определяет дополнительные требования к формированию информации. Процессный подход в управлении возможен, если информация, используемая для принятия управленческих решений, обеспечивает управление бизнес-процессами и мониторинг их состояния.

¹ Сиротенко Э.А. Перспективы развития теоретико-методологического аппарата аудита // Аудиторские ведомости. 2006. № 1. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

² См.: Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М., 2007; Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие. М., 1996

³ См.: Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2008; Вандер Вил Р., Палий В. Управленческий учет. М., 1997.

Поступила в редакцию 06.11.2011 г.