

На правах рукописи

**ПОДОБЕДОВА НАТАЛИЯ ВАДИМОВНА**

**ФОРМИРОВАНИЕ  
СТАНДАРТОВ И РЕГЛАМЕНТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Воронеж - 2015

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент  
Булгакова Светлана Викторовна

Официальные оппоненты:

Вахрушина Мария Арамовна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (Финансовый университет), заведующая кафедрой управленческого учета

Лабынцев Николай Тихонович, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», заведующий кафедрой бухгалтерского учета

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет»

Защита состоится «27» июня 2015 г. в 10<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40, учебный корпус № 5, блок А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», [www.science.vsu.ru](http://www.science.vsu.ru)

Автореферат разослан «   » апреля 2015 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Пожидаева  
Татьяна Алексеевна

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современный характер развития экономики определяет возрастающий интерес менеджмента к вопросам качества управления, оценки эффективности и результативности деятельности экономического субъекта. Такая направленность обуславливается требованиями Международной организации по стандартизации (International Organization for Standardization – ISO), согласно которым качество как свойство деятельности экономического субъекта определяется не качеством продукта и не качеством процесса его производства, а системой управления экономическим субъектом. Это предполагает не только достижение соответствия продукта производства требуемым потребительским характеристикам, но и создание стандартизированного и регламентированного сопровождения системы управления экономическим субъектом, одним из инструментов которого является управленческий учет.

На управленческий учет как элемент системы управления распространяются организационные потребности экономического субъекта, включая его стандартизацию и регламентацию, посредством которых реализуется возможность структурированного представления методологических и методических положений управленческого учета на уровне экономического субъекта. Проблема необходимости разработки стандартов и регламентов управленческого учета экономическим субъектом определяется и тем, что стандарты качества серии ISO, а также ориентированные на стандартизацию бухгалтерской (финансовой) отчетности международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не содержат положений по стандартизации управленческого учета. Стандарты управленческого учета (Standards of Management Accounting – SMA), в мировом опыте предложенные профессиональной организацией – Институтом управленческих бухгалтеров США (Institute of Management Accounting – IMA), – являются внешними по отношению к экономическому субъекту и закладывают основу для дальнейшей стандартизации управленческого учета на уровне экономического субъекта. Исходя из этого в российской учетной практике, при отсутствии профессиональной организации по регулированию управленческого учета, объективно возникают потребности в разработке принципов и правил его ведения экономическим субъектом, что достигается

формированием соответствующих стандартов и регламентов.

Практическая потребность в стандартах и регламентах управленческого учета экономического субъекта, недостаточная разработанность их теоретического обоснования и организационно-методических положений, в том числе по процессам деятельности и продуктам производства, вследствие чего затрудняются организация и ведение управленческого учета в экономических субъектах, определили проблемную область, актуальность темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Анализ монографической и периодической специальной литературы показал, что имеются публикации по аспектам, связанным с проблематикой диссертации. Значительный вклад в формирование методологии бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа, теоретических и практических положений учета затрат и калькулирования себестоимости, определяющие организационно-методические положения формирования стандартов и регламентов управленческого учета, внесли И.В. Аверчев, Ю.А. Бабаев, М.И. Баканов, П.С. Безруких, И.Н. Богатая, С.А. Бороненкова, Н.А. Бреславцева, С.В. Булгакова, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, Л.Т. Гиляровская, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, И.П. Комиссарова, Н.П. Кондраков, Е.И. Костюкова, Г.Е. Крохичева, И.Г. Кукукина, Н.Т. Лабынцев, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, Т.А. Пожидаева, Л.В. Попова, С.А. Рассказова-Николаева, Н.Г. Сапожникова, И.А. Слабинская, И.А. Слободняк, А.А. Соколов, А.Ю. Соколов, Я.В. Соколов, Е.М. Сорокина, В.И. Ткач, Л.И. Хоружий, Е.А. Шароватова, А.Д. Шеремет, В.Г. Широбоков, Т.В. Шишкова, Л.Н. Юдина и др. Вопросам содержания системного и процессного подходов к управлению экономическим субъектом уделено внимание в работах В.Г. Елиферова, В.А. Ивлева, Е.П. Истомина, Ю.П. Липунцова, Б.З. Мельнера, В.В. Репина, М.Н. Смагиной, В.Л. Хацкевича и др. Среди зарубежных специалистов в их развитие значимый вклад внесли Б. Андерсен, А. Апчерч, Л. Бергаланфи, Ю. Бригхэм, У. Деминг, К. Друри, Р. Каплан, М. Портер, М. Робсон, А.В. Шеер, У. Шухарт, М. Эрхардт, др.

Однако при многообразии научных исследований в предметной об-

ласти остается неразработанным категориальный аппарат, оказываются нереализованными системный и процессный подходы в обосновании содержания стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта. Малоизученными являются вопросы их структурирования, что препятствует эффективному использованию управленческого учета в практике экономических субъектов. Недостаточно разработок относительно характера регулирования управленческого учета, его стандартов и регламентов. Не полностью исследованной остается проблема стандартизированного представления счетного сопровождения калькулирования по процессам деятельности. Вопросы разработки структуры и состава управленческой отчетности, алгоритма формирования и методики расчета ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicators – KPI) в рамках системы стандартов и регламентов управленческого учета также не нашли необходимого развития в проведенных ранее исследованиях.

Научно-практическая потребность в решении проблем формирования стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта с позиций выявления характера их регулируемости, системного и процессного подходов, необходимости развития их организационно-методического обеспечения для использования в деятельности экономических субъектов определили выбор темы, цель, задачи, структуру и содержание исследования.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с направлением научных исследований ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью и корпоративными отношениями хозяйствующего субъекта», утвержденного Научным советом ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет».

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационной работы состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений формирования стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, позволяющих повысить качество его управления и эффективность деятельности, в том числе по процессам и продуктам производства. Целевая направленность определила постановку задач:

- обосновать диспозитивный и системный характер стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта;
- установить обусловленность содержания стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта концепциями управления, в том числе процессами деятельности и оценки эффективности;
- разработать структуру стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, в том числе ориентированную на декомпозицию процессов деятельности;
- сформировать стандартизованную и регламентированную систему счетов управленческого учета экономического субъекта для калькулирования себестоимости и выявления финансовых результатов по процессам деятельности и продуктам производства;
- стандартизировать состав и формы управленческой отчетности экономического субъекта, дифференцированной по процессам деятельности и продуктам производства (работам / услугам);
- разработать алгоритм построения и методику расчета в качестве регламентного обеспечения ключевых показателей эффективности (KPI) экономического субъекта и процессов деятельности.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика – паспорта специальностей ВАК России.

**Предметом исследования** является комплекс теоретических и организационно-методических проблем, возникающих при формировании стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, в том числе, по процессам деятельности и оценке эффективности.

**Объектом исследования** является система управленческого учета в экономических субъектах, на примере которых выявлялись особенности формирования его стандартов и регламентов, и которые послужили объектами эмпирического исследования и практической реализации полученных научных результатов, в частности, ООО «СтройТрансМонтаж», ООО «Управление механизации и транспорта», ОАО «Домостроительный комбинат».

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу обеспечили положения теорий систем, управления, в том числе по процессам, бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа. Методологическую основу составили общенаучные методы познания – системный, процессный, анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия, моделирование, наблюдение и измерение. Системный подход применялся при обосновании системного содержания совокупности стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, процессный – при обосновании их использования в управлении процессами деятельности. Исследование базируется на специально-научных методах – диспозитивном, классификации, счетоводческого моделирования, расчете. Использование комплекса общенаучных и специальных методов обеспечили достоверность полученных результатов исследования.

**Информационную базу исследования** составили законодательные акты РФ и нормативно-правовые документы Министерства финансов РФ, труды отечественных и зарубежных ученых в области стандартизации и регламентации, монографии по бухгалтерскому и управленческому учету, научно-методические издания, материалы специализированных периодических изданий, научных конференций, семинаров, сети Интернет.

**Научная новизна исследования** состоит в решении важных теоретических и организационно-методических проблем формирования стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета. В процесс исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- выявлены диспозитивные (локальный уровень санкционирования; вариативность и моделируемость: обособленность от стандартов и регламентов других экономических субъектов; равенство, добровольность, инициативность экономических субъектов в формировании и использовании) и системные (дифференциация элементов, структурирование их состава, установление связей, цели, функций, принципов, субъектов и объектов) свойства стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, раскрывающих методологические и методические положения управленческого учета экономического субъекта как элементов учетной политики;

- установлена обусловленность стандартов и регламентов управленческого учета реализуемой в экономическом субъекте концепцией управления, в частности, по процессам деятельности и оценке эффективности, обеспечивающей отражение в их содержании соответствующих объектов калькулирования и индикативных показателей эффективности экономического субъекта и процессов деятельности;

- разработано структурирование стандарта и регламента управленческого учета экономического субъекта по единообразным рубрикам (выходные реквизиты, мотивировочная и описательная части, информационные источники), обеспечивающее его применение при построении стандартов и регламентов управленческого учета в различных экономических субъектах; на основе декомпозиции процессов текущей деятельности на подпроцессы нескольких уровней разработан Стандарт СТ 1.1 «Система управления деятельностью экономического субъекта», определивший основу стандартизации управленческого учета по всем процессам текущей деятельности экономического субъекта;

- предложена стандартизованная система счетоводства, предусматривающая два варианта определения себестоимости и финансовых результатов по процессам деятельности: 1) использование свободных синтетических счетов раздела III «Затраты на производство» действующего Плана счетов; 2) развитие аналитических возможностей синтетических счетов этого раздела; разработаны Стандарт управленческого учета СТ 3.1.7 «Система учета затрат и калькулирование себестоимости. Формирование себестоимости услуги / процесса» и Регламент РТ 2.1 «Счета управленческого учета и инструкция по их применению», предусматривающий аналитическую структуру этих счетов и возможность их использования по процессам деятельности;

- представлена структура управленческой отчетности по уровням управленческого деления (экономический субъект, процессы деятельности, работы / услуги) в сформированном Стандарте СТ 3.1.8 «Управленческая отчетность», включающий перечень и содержание ее форм;

- разработаны алгоритм построения и методика расчета ключевых показателей эффективности (KPI) экономического субъекта и процессов деятельности, представленные в сформированных Стандарте управленче-



ского учета СТ 3.2.1 «Оценка эффективности деятельности» и Регламенте управленческого учета РТ 3.2.1 «Методика расчета показателей эффективности деятельности» соответственно.

**Практическая значимость исследования** состоит в возможности использования представленных теоретических и организационно-методических разработок по формированию стандартов и регламентов управленческого учета в различных экономических субъектах, в частности реализующих процессный подход в управлении. Разработанные в диссертации стандарты и регламенты, их структура, варианты взаимодействия счетов, формы управленческой отчетности, методическое обеспечение показателей КРІ могут применяться экономическими субъектами для повышения качества учета и управления, оценки эффективности, в том числе по процессам деятельности.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты исследования докладывались и обсуждались на международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях городов Воронеж, Липецк, Санкт-Петербург. Отдельные результаты исследования используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплин «Управленческий учет» для бакалавров и магистрантов направления 080100 «Экономика» и направления 080200 «Менеджмент», а также дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» для студентов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

**Публикации результатов исследования.** Основные результаты исследования опубликованы в 12 работах общим объемом 6,59 п.л., в том числе шесть – в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 289 наименований, 7 приложений, изложенных на 236 страницах. Работа изложена на 208 страницах машинописного текста и содержит 13 рисунков, 29 таблиц, 21 формулу.

## ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫН НА ЗАЩИТУ

1. Выявлены диспозитивные (локальный уровень санкционирования; вариативность и моделируемость: обособленность от стандартов и регламентов других экономических субъектов; равенство, добровольность, инициативность экономических субъектов в формировании и использовании) и системные (дифференциация элементов, структурирование их состава, установление связей, цели, функций, принципов, субъектов и объектов) свойства стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, раскрывающих методологические и методические положения управленческого учета экономического субъекта как элементов учетной политики. Отсутствие в структуре международных стандартов качества серии ISO и финансовой отчетности (МСФО) стандартов управленческого учета, их нормативного и профессионального регулирования в РФ, определило необходимость выявить характер и уровень разработки стандартов и регламентов управленческого учета для использования экономическим субъектом. Это обусловило применение диспозитивного метода к предметной области исследования. Согласно ему диспозитивность есть возможность (свобода) экономического субъекта осуществлять свои права по своему усмотрению (самостоятельно) в пределах, установленных нормами права. Исходя из этого, диспозитивность обуславливает использование экономическим субъектом концепций управления, установление правил, процедур, методов учета и т.п. по своему усмотрению, самостоятельно. На этой основе нами выявлены следующие диспозитивные свойства стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта:

- локальный уровень санкционирования, что соответствует четвертому уровню стандартизации, предусмотренной ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете», определяющей их отражение в качестве элементов учетной политики экономического субъекта;

- вариативность и моделируемость ввиду дозволенности, допустимости, возможности (свободы) выбора экономическим субъектом вариантов действий в формировании и использовании стандартов и регламентов управленческого учета вплоть до отказа от них;

- индивидуальность, обособленность от стандартов и регламентов

управленческого учета другого (их) экономического (их) субъекта (ов);

- равенство, самостоятельность, инициативность, добровольность экономических субъектов в их разработке и использовании.

На основе выявления диспозитивного характера автором предложено введение в научный оборот с формулированием определений понятий:

«стандарт управленческого учета экономического субъекта» - описание методологических положений управленческого учета, отраженных документально, разработанных и утвержденных экономическим субъектом по своему усмотрению для индивидуального использования в деятельности, обуславливающей достижение цели экономического субъекта;

«регламент управленческого учета экономического субъекта» - документальное описание методических положений управленческого учета (инструкций, методических рекомендаций, методик, процедур, алгоритмов расчета показателей), разработанных, утвержденных и используемых экономическим субъектом по своему усмотрению для отражения действий субъектов управленческого учета по применению ими стандартов управленческого учета экономического субъекта.

Использование положений теории систем к предметной области исследования позволило также в качестве базовой категории ввести в научный оборот и сформулировать авторское определение понятия «система стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта». Она определяется нами как совокупность методологических (стандартизированных) и методических (регламентированных) положений в виде документальных описаний диспозитивно разрабатываемых стандартов и регламентов управленческого учета по его организации и ведению в экономическом субъекте. Представленное понятие определяет стандарты и регламенты управленческого учета экономического субъекта не разрозненной совокупностью, а системой с присущими ей свойствами: иерархичности по уровням (1 - стандарты управленческого учета, разработанные профессиональной организацией; 2 - стандарты управленческого учета экономического субъекта, 3 - регламенты управленческого учета экономического субъекта), коммуникативности (наличие связей внутренних (между стандартами и регламентами управленческого учета экономического субъекта) и внешних (разработанными профессиональной, в том числе, между-

народной организацией)), а также целеполагания, функциональности, принципиальности, субъектности и объектности. Цель системы – создание стандартизированного и регламентированного обеспечения организации и ведения управленческого учета в экономическом субъекте для повышения качества управления и эффективности деятельности. Среди функций – методологическая, методическая, организационная, коммуникационная. Нами дифференцируются принципы размерности, иерархичности, вертикальной и горизонтальной целостности, автономности исследуемой системы, чем определяются ее сложность, устойчивость, взаимосвязь с другими системами. Ее субъектами являются лица, формирующие стандарты и регламенты управленческого учета экономического субъекта, а также их пользователи. Для объектов исследуемой системы – стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, – дифференцированных автором по функциям управления, разработана единообразная структура разделов, обеспечивающая стандартизацию и регламентацию управленческого учета в различных экономических субъектах (табл. 1).

Таблица 1

Структурирование по разделам системы стандартов и регламентов  
управленческого учета экономического субъекта

Шифр	Наименование
1	2
<b>СТАНДАРТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b>	
<b>Раздел 1. Система организации деятельности экономического субъекта и общие положения управленческого учета</b>	
СТ 1.1	Система управления деятельностью экономического субъекта
СТ 1.2	Термины и определения управленческого учета
СТ 1.3	Организация и ведение управленческого учета
СТ 1.4	Этический кодекс субъектов управленческого учета
<b>Раздел 2. Система планирования и контроля</b>	
СТ. 2.1	Система бюджетирования экономического субъекта
<b>Раздел 3. Учетно-аналитические инструменты управленческого учета</b>	
<b>Подраздел 3.1. Учет и калькулирование</b>	
СТ 3.1.1	Учет и распределение материальных затрат
СТ 3.1.2	Учет и распределение трудовых затрат
СТ 3.1.3	Учет и распределение общепроизводственных расходов
СТ 3.1.4	Учет и распределение общехозяйственных и коммерческих расходов
СТ 3.1.5	Учет и распределение логистических затрат и затрат на хранение
СТ 3.1.6	Учет и распределение затрат по процессам деятельности ( <i>то есть по профильному сегменту</i> )
СТ 3.1.7	Система учета затрат и калькулирование себестоимости. Формирование себестоимости продукта / процесса
СТ 3.1.8	Управленческая отчетность

1	2
<b>Подраздел 3.2. Аналитические инструменты управленческого учета</b>	
СТ 3.2.1	Оценка эффективности деятельности экономического субъекта
СТ 3.2.2	Анализ безубыточности
<b>Раздел 4. Инфраструктура управленческого учета</b>	
СТ 4.1	Автоматизация управленческого учета
СТ 4.2	Документооборот управленческого учета
<b>РЕГЛАМЕНТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b>	
<b>Раздел 1. Система планирования и контроля</b>	
РГ 1.1	Методика бюджетирования
РТ 1.2	Методика оценки отклонений
<b>Раздел 2. Система организации управленческого учета</b>	
РТ 2.1	Счета управленческого учета и инструкция по их применению
РТ 2.2	Должностные инструкции субъектов управленческого учета
<b>Раздел 3. Учетно-аналитические инструменты управленческого учета</b>	
<b>Подраздел 3.1. Учет и калькулирование</b>	
РТ 3.1.1.	Инструкция по учету и распределению материальных затрат
РТ 3.1.2	Инструкция по учету и распределению трудовых затрат
РТ 3.1.3	Инструкция по учету и распределению общепроизводственных расходов
РТ 3.1.4	Инструкция по учету и распределению общехозяйственных и коммерческих расходов
РТ 3.1.5	Инструкция по учету и распределению логистических затрат, затрат по хранению
РТ 3.1.6	Инструкция по учету и распределению затрат по процессам деятельности ( <i>то есть по профильному сегменту</i> )
РТ 3.1.7	Методика калькулирования себестоимости продукта / процесса
РТ 3.1.8	Инструкция по формированию управленческой отчетности
<b>Подраздел 3.2. Аналитические инструменты управленческого учета</b>	
РТ 3.2.1	Методика расчета показателей эффективности деятельности экономического субъекта
РТ 3.2.2	Методика анализа безубыточности
<b>Раздел 4. Инфраструктура управленческого учета</b>	
РТ 4.1	Инструкция по осуществлению управленческого учета в программном продукте
РТ 4.2	График документооборота управленческого учета

**2. Установлена обусловленность стандартов и регламентов управленческого учета реализуемой в экономическом субъекте концепцией управления, в частности, по процессам деятельности и оценке эффективности, обеспечивающей отражение в их содержании соответствующих объектов калькулирования и индикативных показателей эффективности экономического субъекта и процессов деятельности.** Применение системы менеджмента качества предусматривает использование процессного подхода к управлению экономическим субъектом и дифференциацию в нем процессов деятельности. Это определяет необходимость организации соответствующей системы управленческого учета, одним из объектов которой, в том числе калькуляционным, становится процесс деятельности. Такие потребности реализуются посредством построе-

ния системы стандартов и регламентов управленческого учета, в том числе по процессам деятельности экономического субъекта. В ходе исследования выявлено, что концепция управления по процессам деятельности является одной из прочих (например, по видам (функциям) деятельности), на основе которых могут быть разработаны стандарты и регламенты управленческого учета экономического субъекта. Также установлено, что ключевыми показателями управления по процессам деятельности являются показатели эффективности и результативности. Среди множества концепций их оценки наибольшее распространение получила система ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicators – KPI), индикативные свойства которых используются в оценках эффективности, в частности, экономического субъекта и его процессов деятельности. Для реализации в системе стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта положений управления процессами деятельности автором дифференцированы процессы текущей деятельности в объекте исследования: «Осуществление автоуслуг / услуг машин и механизмов» (основной процесс); «Осуществление ремонта и обслуживания машин и механизмов» (вспомогательный процесс); «Общее администрирование», «Осуществление учета», «Обеспечение безопасности», «Юридическое обеспечение», «IT обеспечение», «Клининг» (в качестве процессов управления, или процессов администрирования и хозяйственного обслуживания). В качестве новых калькуляционных объектов (процессов деятельности) они определили разработку Стандарта управленческого учета СТ 3.1.7 «Система учета затрат и калькулирование себестоимости. Формирование себестоимости продукта / процесса». Для использования индикаторов эффективности автором разработаны Стандарт управленческого учета СТ 3.2.1 «Оценка эффективности деятельности экономического субъекта» и Регламент «Методика расчета показателей эффективности деятельности экономического субъекта».

**3. Разработано структурирование стандарта и регламента управленческого учета экономического субъекта по единообразным рубрикам (выходные реквизиты, мотивировочная и описательная части, информационные источники), обеспечивающее его применение при построении стандартов и регламентов управленческого учета в различных экономических субъектах; на основе декомпозиции процессов**

текущей деятельности на подпроцессы нескольких уровней разработан Стандарт СТ 1.1 «Система управления деятельностью экономического субъекта», определивший основу стандартизации управленческого учета по всем процессам текущей деятельности экономического субъекта. В ходе исследования автором дифференцированы единообразные рубрики, определившие структуру стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта: выходные реквизиты (титульный лист с шифром и названием); мотивировочную (Назначение) и описательную (Оглавление, Общие положения и область применения, Пользователи, Основные понятия, Направления совершенствования, Порядок внесения изменений. Положения по разделам) части и информационные источники. Их применение позволяет формировать стандарты и регламенты управленческого учета в различных экономических субъектах, независимо от их систем управления.

Автором выполнена декомпозиция процессов по текущей деятельности (основных, вспомогательных, процессов управления) верхнего (ТОР) уровня и подпроцессов последующих четырех уровней, на основе которой исходя из единообразия структуры разработан Стандарт СТ 1.1 «Система управления деятельностью экономического субъекта» в качестве базового для формирования стандартов и регламентов управленческого учета. Он отражает состав процессов и предусматривает разработку карт процессов с подробным описанием их содержания. Его фрагмент для процесса управления А-0 «Осуществление учета» (ТОР уровень) и его подпроцесса А-2 «Осуществление управленческого учета» представлен в табл. 2.

**4. Предложена стандартизированная система счетоводства, предусматривающая два варианта определения себестоимости и финансовых результатов по процессам деятельности: 1) использование свободных синтетических счетов раздела III «Затраты на производство» действующего Плана счетов; 2) развитие аналитических возможностей синтетических счетов этого раздела; разработаны Стандарт управленческого учета СТ 3.1.7 «Система учета затрат и калькулирование себестоимости. Формирование себестоимости услуги / процесса» и Регламент РТ 2.1 «Счета управленческого учета и инструкция по их применению», предусматривающий аналитическую структуру этих**

## Декомпозиция процессов по текущей деятельности ООО «СтройТрансМонтаж» (фрагмент)

Процессы верхнего уровня TOP (A-0)	Декомпозиция процессов и подпроцессов в соответствии с нотацией IDEF0			
	Процессов верхнего уровня TOP (A-0) на подпроцессы 1 уров- ня (A1-A5)	Подпроцессов 1 уровня (A1-A5) на подпроцессы 2 уровня	Подпроцессов 2 уровня на под- процессы 3 уровня в соответ- ствии с положениями цикла PDCA	Подпроцессов 3 уровня на подпроцессы 4 уровня
A-0 «Осу- ществление учета (бух- галтерского финансового, управленче- ского и нало- гового)»	A 2 «Осуществление управленческого учета»	A 2.1 «Организа- ция и ведение управленческого учета»	A 2.1.1 «Планирование в управ- ленческом учете»	A 2.1.1.1 «Бюджетирование (бюджетный процесс в управленческом уче- те)»
			A 2.1.2 «Организация управ- ленческого учета»	A 2.1.2.1 «Учет и распределение материальных затрат»
				A 2.1.2.2 «Учет и распределение трудовых затрат»
				A 2.1.2.3 «Учет и распределение общепроизводственных затрат»
				A 2.1.2.4 «Учет и распределение общехозяйственных и коммерческих затрат»
				A 2.1.2.5 «Учет затрат и калькулирование себестоимости по сегментам (в т.ч. по процессам)»
				A 2.1.2.6 «Учет выручки по сегментам (в том числе по процессам)»
				A 2.1.2.7 «Формирование финансового результата по сегментам (в том числе по процессам)»
		A 2.2 «Формиро- вание управлен- ческой отчетно- сти»	A 2.2.1 «Контроль по данным управленческого учета»	A 2.2.1.1 «Формирование отчетов по затратам (в том числе по процес- сам)»
				A 2.2.1.2 «Формирование отчетов по себестоимости (в том числе по процес- сам)»
				A 2.2.1.3 «Формирование отчетов по выручке (в том числе по процес- сам)»
				A 2.2.1.4 «Формирование отчетов по финансовым результатам (в том числе по процессам)»
			A 2.2.2 «Анализ по данным управленческого учета»	A 2.2.2.1 «Формирование отчетов по оценке эффективности деятельно- сти (в т.ч. по процессам)»
				A 2.2.2.2 «Формирование отчетов по безубыточности (в том числе по процессам)»



**счетов и возможность их использования по процессам деятельности.** Вариант 1 предполагает для отражения затрат по процессам деятельности использование отдельных синтетических счетов в границах 20-39. Для основных процессов используется счет 20 «Основное производство» (с аналитическим развитием по основным процессам), для вспомогательных - счет 23 «Вспомогательное производство» (с аналитическим развитием по вспомогательным процессам), для процессов управления – счет 22 «Осуществление учета», 24 «Общее администрирование», 27 «Обеспечение безопасности», 30 «Клининг», 31 «Юридическое обеспечение», 32 «IT обеспечение», 33-39 – для других процессов управления. Недостатком варианта 1 является ограниченность совокупности счетов для калькулирования по процессам деятельности тринадцатью позициями (22, 24, 27, 30-39). Вариант 2 решает эту проблему, но посредством аналитического развития отдельного синтетического счета, используемого нами для отражения совокупности процессов управления – счета 27 «Процессы управления (администрирования и хозяйственного обслуживания) деятельностью». Процессы управления отражаются на субсчетах: 27/1 «Осуществление учета», 27/2 «Общее администрирование», 27/3 «Обеспечение безопасности», 27/4 «Клининг», 27/5 «Юридическое обеспечение», 27/6 «IT обеспечение» и т.д. Оба варианта счетоводства позволяют не только формировать себестоимость, но и определять финансовый результат по процессам деятельности. Для этого нами предложено аналитическое развитие счетов 90 и 99 с использованием субсчетов трех порядков: первый – 90/1, 90/2, 90/8 «Расходы по процессам управления», 99/1 «Прибыли и убытки по основным процессам», 99/2 «Прибыли убытки по процессам управления»; второй – по процессам деятельности; третий – по продуктам / работам / услугам (табл. 3).

Таблица 3

**Корреспонденция счетов по калькулированию себестоимости и определению финансового результата процессов деятельности**

№ п/п	Содержание операции	Дебет счет / суб-счет 1 / субсчет 2	Кредит счет / субсчет 1 / субсчет 2
1	2	3	4
Вспомогательный процесс «Осуществление ремонтных работ и работ по обслуживанию»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	23/1	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
Основной процесс «Оказание автоуслуг / услуг машин и механизмов»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	20/1	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Отнесение затрат по вспомогательному процессу	20/1	23/1

1	2	3	4
	по обслуживанию основного процесса		
3	Отражение выручки по основному процессу	62/1	90/1/1
4	Отражение затрат по основному процессу	90/2/1	20/1
5	Отражение финансового результата по процессу Прибыль Убыток	90/1/1	99/1/1
		99/1/1	90/2/1
Процессы управления (администрирования и хозяйственного обслуживания) деятельностью			
<b>Вариант 1:</b> с использованием отдельных свободных синтетических счетов Плана счетов			
процесс «Осуществление учета (бухгалтерского финансового, управленческого и налогового)»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	22	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Списание затрат процесса	90/8/1	22
3	Отражение финансового результата по процессу: Убыток	99/3/1	90/8/1
процесс «Общее администрирование»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	24	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Списание затрат процесса	90/8/2	24
3	Отражение финансового результата по процессу: Убыток	99/3/2	90/8/2
процесс «Обеспечение безопасности»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	27	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Списание затрат процесса	90/8/3	27
3	Отражение финансового результата по процессу: Убыток	99/3/3	90/8/3
Аналогично по другим процессам управления (администрирования и хозяйственного управления)			
<b>Вариант 2:</b> аналитическое развитие синтетического счета 27			
процесс «Осуществление учета (бухгалтерского финансового, управленческого и налогового)»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	27/1	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Списание затрат процесса	90/8/1	27/1
3	Отражение финансового результата по процессу: Убыток	99/3/1	90/8/1
процесс «Общее администрирование»			
1	Аккумуляция затрат по процессу	27/2	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Списание затрат процесса	90/8/2	27/2
3	Отражение финансового результата по процессу: Убыток	99/3/2	90/8/2
1	Аккумуляция затрат по процессу	27/3	02, 10, 60/1, 69, 70, 71, 76
2	Списание затрат процесса	90/8/3	27/3
3	Отражение финансового результата по процессу: Убыток	99/3/3	90/8/3
Аналогично по другим процессам управления (администрирования и хозяйственного управления)			

Разработанные варианты счетоводства обеспечивают существенное сокращение затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы» ввиду их отнесения на процессы, что значительно снижает искажающий эффект от их распределения по продуктам / работам / услугам; позволяют формировать не только себестоимость, но и финансовый результат, обеспечивая

оценку эффективности каждого процесса деятельности. На этой основе сформирован Стандарт управленческого учета СТ 3.1.7 «Система учета затрат и калькулирования себестоимости. Формирования себестоимости услуги / процесса».

Инструктивное обеспечение представлено в разработанном Регламенте РТ 2.1 «Счета управленческого учета и инструкция по их применению».

**5. Представлена структура управленческой отчетности по уровням управленческого деления (экономический субъект, процессы деятельности, работы / услуги) в сформированном Стандарте СТ 3.1.8 «Управленческая отчетность», включающий перечень и содержание ее форм.** На основе диспозитивного метода автор определяет управленческую отчетность экономического субъекта как используемую для целей управления экономическим субъектом систему самостоятельно разработанных взаимосвязанных отчетов о затратах, выручке, финансовых результатах, безубыточности, эффективности деятельности экономического субъекта в целом и уровням управленческого деления (процессам / видам деятельности; центрам ответственности; видам продуктов производства (продукции / работ / услуг) и т.д.). Разработанная автором структура управленческой отчетности по уровням управленческого деления представлена в табл. 4.

Таблица 4

Структура управленческой отчетности экономического субъекта  
по уровням управления

Уровни	Управленческая отчетность по уровням
Управленческая отчетность экономического субъекта	- Отчет о финансовых результатах (доходах и расходах); - Отчет по оценке эффективности деятельности экономического субъекта.
Управленческая отчетность по процессам деятельности (основным, вспомогательным, управления)	- Отчеты о выручке по основным процессам деятельности; - Отчеты по формированию себестоимости процессов деятельности; - Отчеты о материальных затратах по процессам деятельности; - Отчеты о трудовых затратах по процессам деятельности; - Отчеты об амортизационных отчислениях по процессам деятельности; - Отчеты по оценке безубыточности процессов деятельности; - Отчеты по оценке эффективности процессов деятельности.
Управленческая отчетность по продукции / работам / услугам	- Отчеты по реализации продукции / работ / услуг; - Отчеты по формированию себестоимости продукции / работ / услуг; - Отчеты о материальных затратах по продукции / работам / услугам; - Отчеты о трудовых затратах по продукции / работам / услугам; - Отчеты по оценке безубыточности продукции / работ / услуг; - Отчеты по оценке эффективности продукции / работ / услуг.

Структурирование управленческой отчетности позволило разработать ее формы по уровням управления, представленные в Стандарте управленческого учета СТ 3.1.8 «Управленческая отчетность».

**6. Разработаны алгоритм построения и методика расчета ключевых показателей эффективности (КПЭ) экономического субъекта и процессов деятельности, представленные в сформированных Стандарте управленческого учета СТ 3.2.1 «Оценка эффективности деятельности» и Регламенте управленческого учета РТ 3.2.1 «Методика расчета показателей эффективности деятельности» соответственно.** Среди принципов ключевых показателей эффективности отметим стандартизованность и регламентированность КПЭ. Стандартизованность КПЭ базируется на построении иерархии этих показателей, которая сформирована автором для процессного управления. Она включает уровни, по которым определяются критерии оценки и совокупность показателей КПЭ (рис. 2.3), в частности, для экономического субъекта и процессов деятельности.

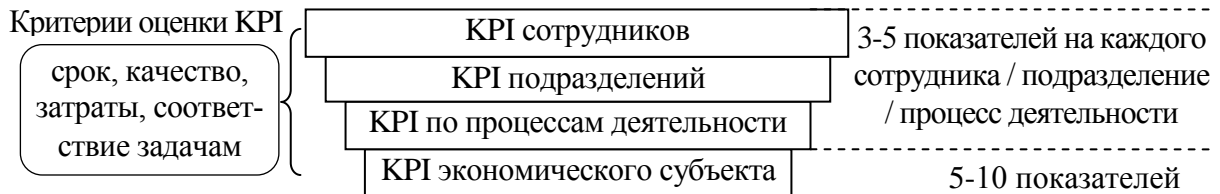


Рис. 4. Иерархия системы КПЭ при процессном управлении.

Критериями оценки КПЭ являются задачи, определяемые для экономического субъекта и процессов деятельности соответственно. Для оценки эффективности экономического субъекта-объекта исследования автором определены показатели КПЭ для экономических и потребительских задач; для оценки эффективности процессов деятельности – производственные и экономические задачи. На этой основе разработан алгоритм построения системы показателей КПЭ, представленный в сформированном автором Стандарте управленческого учета СТ 3.2.1 «Оценка эффективности деятельности экономического субъекта», включающий следующие этапы:

- 1) определение дифференцированных задач экономического субъекта;
- 2) формирование совокупности показателей КПЭ по дифференцированным задачам экономического субъекта;
- 3) определение дифференцированных задач процессов деятельности;
- 4) формирование совокупности показателей КПЭ по дифференцированным задачам процессов деятельности экономического субъекта.

Формирование совокупности показателей КПЭ предполагает их расчет и установление соответствия индикаторам от «А» до «Е» (табл. 5).

## Шкала индикаторов эффективности

Индикатор эффективности	Характеристика
«А» - эффективно	Полная реализация задачи
«В» - удовлетворительное	Удовлетворительная реализация задачи
«С» - погранично	Задача не реализована / реализована частично
«D» - неудовлетворительно	Задача не реализована
«Е» - крайне неудовлетворительно	Задача не реализована, угроза дестабилизации ситуации

Диапазон значений по шкале индикаторов устанавливается экономическим субъектом самостоятельно по каждому показателю индивидуально.

Для регламентного обеспечения расчета показателей эффективности автором разработана соответствующая методика, представленная в Регламенте управленческого учета РТ 3.2.1 «Методика расчета показателей эффективности» по экономическому субъекту и процессам деятельности. Среди ее разделов («Цель и задачи методики», «Объекты и информационное обеспечение», «Субъекты») основополагающее значение имеет «Порядок расчета и шкала оценки КРІ», включающий формулы расчета и значения индикаторов показателей эффективности для экономического субъекта (табл. 6) и процессов деятельности (табл. 7). Помимо целеориентированных показателей КРІ, автором предложен интегрированный показатель оценки эффективности деятельности экономического субъекта, определяемый суммированием значений всех удельных весов в итоговом значении показателя эффективности экономического субъекта (табл. 6).

Таблица 6

## КРІ экономического субъекта ООО «СтройТрансМонтаж»

Группа задач	Задача экономического субъекта	Базовые (оценочные) показатели	Показатель КРІ экономического субъекта	Значение (1 кв. 2014 г.)	Уд. вес в интегрированном показателе	Индикатор эффективности
1	2	3	4	5	6	7
ЭКОНОМИЧЕСКИЕ	Снижение себестоимости услуг	Себестоимость работ / услуг	Темп роста себестоимости услуг, %	82,30	20	А
	Увеличение выручки от продаж	Выручка от продаж работ / услуг	Темп роста выручки (объема оказанных услуг), %	72,47	8	Д
	Повышение рентабельности услуг	Прибыль от продаж работ / услуг	Рентабельность продаж, %	77,74	20	А
	Повышение доходности инвестированного капитала (ROI)	Чистая прибыль	Доходность инвестированного капитала (ROI), %	110,76	20	А
	Повышение эффективности	Прибыль до налогообложения	Рентабельность основных средств, %	26,78	5	А

Окончание табл. 6

1	2	3	4	5	6	7
	использования основных средств	Стоимость основных средств				
	Повышение ликвидности	Оборотные активы	Коэффициент текущей ликвидности	2,05	10	А
		Краткосрочные обязательства				
ПОТРЕБИТЕЛЬСКИЕ	Повышение качества услуг	Качество работ / услуг	Уровень удовлетворенности потребителей, %	95	5	А
Интегрированный показатель эффективности деятельности, %					88	В

Таблица 7

## КРІ по процессам деятельности ООО «СтройТрансМонтаж»

Группа задач	Задачи процессов деятельности	Базовые оценочные показатели процессов деятельности	Показатели КРІ процессов деятельности	Значение (1 кв. 2014 г.)	Индикатор эффективности
<b>Основной процесс деятельности «Оказание автоуслуг / услуг машин и механизмов»</b>					
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ	Повышение эффективности использования производственных мощностей	Показатели производственных мощностей (объема)	Объем оказанных услуг, мото-час	5 381	В
			Объем оказанных услуг, тн/км	3105019	В
			Объем услуг в день, руб.	462 351	А
			Время сверхнормативного простоя, час.	0	А
ЭКОНОМИЧЕСКИЕ	Снижение затрат на оказание автоуслуг	Затраты на оплату труда по оказанию автоуслуг Выручка от продаж автоуслуг	Зарплатоемкость автоуслуги (затраты на оплату труда на один рубль продаж автоуслуг), коп	9,82	А
		Себестоимость автоуслуги			
<b>Процесс управления «Общее администрирование»</b>					
ЭКОНОМИЧЕСКИЕ	Снижение затрат на общее администрирование (себестоимости процесса «Общее администрирование»)	Затраты на общее администрирование (себестоимость процесса) Затраты на процессы управления Общие затраты на процессы деятельности	Доля затрат на общее администрирование в составе общих затрат, %	2,31	А
			Доля затрат на общее администрирование в составе затрат на процессы управления (% <sub>MSM</sub> ), %	17,25	А
			Себестоимость процесса (S <sub>m</sub> ), руб.	140 630	А

**ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

1. Выявлены диспозитивные и системные свойства стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, отражающие их содержание в качестве принципов и правил ведения управленческого учета в экономическом субъекте.

2. Разработана система стандартов управленческого учета экономического субъекта, обеспечивающая калькулирование себестоимости и вы-

явление финансовых результатов по продуктам и процессам деятельности с использованием возможностей свободных синтетических счетов (22, 24, 27, 29, 30-39) и их аналитическим развитием, формирование управленческой отчетности и оценку эффективности по разным уровням управленческого деления (экономический субъект / процесс / продукт).

3. Сформировано регламентное обеспечение управленческого учета экономического субъекта, включающее инструкцию по применению счетов управленческого учета, методику расчета показателей эффективности КРІ для экономического субъекта и его процессов деятельности.

**Основные положения диссертации опубликованы в печатных работах**

*Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:*

1. Булгакова С.В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Современная экономика : проблемы и решения. – 2010. – № 6 (6). – С 138–150. – (авторских 0,7 п.л.).

2. Подобедова Н.В. Системный подход в обосновании внутриорганизационных стандартов и регламентов управленческого учета / Н.В. Подобедова // Современная экономика : проблемы и решения. – 2014. – № 2 (51). – С. 161–172 – (1,4 п.л.).

3. Булгакова С.В. Организация управленческого учета на основе системы управления процессами деятельности / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Вестник Воронежского государственного университета. Серия : Экономика и управление. – 2014. – № 3. – С. 212–218. – (авторских 0,4 п.л.).

4. Булгакова С.В. Диспозитивные свойства управленческого учета / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 41(335). – С. 17–28. – (авторских 0,6 п.л.).

5. Булгакова С.В. Калькулирование себестоимости по процессам деятельности в управленческом учете экономического субъекта / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 45(339). – С. 14–24. – (авторских 0,6 п.л.).

6. Подобедова Н.В. Методика расчета показателей оценки эффективности деятельности экономического субъекта и процессов его деятельности / Н.В. Подобедова // Современная экономика : проблемы и решения. – 2014. – № 12(60). – С 116–130.– (1,85 п.л.).

*Статьи, опубликованные в других научных изданиях:*

7. Подобедова Н.В. Ответственность за приемы искажения публикуемой и внутриорганизационной отчетности / Н.В. Подобедова // Российское общество на стадии модернизации: состояние, проблемы и перспективы : материалы VII межрегион. студ. науч.-практ. конф., 19 мая 2010 г., г. Липецк : в 2 ч. – Воронеж, 2010. – Ч. 2. – С. 95-96. – (0,12 п.л.).

8. Подобедова Н.В. Внутренняя управленческая отчетность как фактор инновационного развития коммерческой организации: проблемы формирования / Н.В. Подобедова // Россия: потенциал инновационного развития : сб. науч. ст. аспирантов и студентов. – СПб., 2011. – Вып. 10. – С. 149–154. – (0,3 п.л.).

9. Подобедова Н.В. Правовое обоснование регламентации и стандартизации внутриорганизационной управленческой отчетности / Н.В. Подобедова // Апрельские научные чтения им. проф. Л.Т. Гиляровской : материалы I Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2012. – Ч. 1. – С. 208–211. – (0,15 п.л.).

10. Подобедова Н.В. Системный подход в методологическом обосновании стандартов и регламентов управленческого учета / Н.В. Подобедова // Апрельские научные чтения им. проф. Л.Т. Гиляровской : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2013. – Ч. 1. – С. 121–123. – (0,15 п.л.).

11. Подобедова Н.В. Внутриорганизационные стандарты и регламенты управленческого учета как система / Н.В. Подобедова // Апрельские научные чтения им. проф. Л.Т. Гиляровской : материалы III Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2014. – Ч. 1. – С. 143–146. – (0,15 п.л.).

12. Подобедова Н.В. Организационные основы счетоводческого сопровождения управленческого учета по бизнес-процессам / Н.В. Подобедова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Междунар. заочн. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2015. – С. 114–116. – (0,17 п.л.).

---

Заказ № 763 от «20» апреля 2015 г. Тираж 130 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ

394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40