

ФИНАНСОВАЯ, НАЛОГОВАЯ И ДЕНЕЖНО-КРЕДИТНАЯ ПОЛИТИКА

УДК 657.1:65
ББК 65.052.201.2

И.А. СЛОБОДНЯК
кандидат экономических наук, доцент
Байкальского государственного университета экономики и права,
г. Иркутск
e-mail: slob.irk@mail.ru

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ВНУТРЕННЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Посвящена вопросам, связанным с формированием внутренней бухгалтерской управленческой отчетности. Обосновывается необходимость включения в каждую форму внутренней бухгалтерской управленческой отчетности трех групп разделов для повышения наглядности и аналитичности представляемой информации. Каждая из групп разделов включает в себя либо реальные, либо абстрактные показатели, которые синтезируются в систему показателей внутренней отчетности. Использование системы показателей позволит сделать обоснованный вывод о результатах деятельности организации.

Ключевые слова: внутренний бухгалтерский управленческий учет, внутренняя бухгалтерская отчетность, принципы внутренней бухгалтерской отчетности, формат внутренней отчетности, система показателей внутренней отчетности.

I.A. SLOBODNYAK
PhD in Economics, associate professor
of Baikal National University of Economics and Law, Irkutsk
e-mail: slob.irk@mail.ru

SCORECARD OF INTERNAL ACCOUNTING REPORTING

The article deals with the questions of drawing up internal accounting reporting. The author proves the necessity to include three groups of sections in each form of internal accounting reporting in order to increase the demonstrativeness and analyticity of the supplied information. Each group of sections includes either real or abstract parameters which are synthesized in the system of parameters of internal reporting. Applying the system of parameters will allow drawing a well-founded conclusion on results of organization activities.

Keywords: internal accounting reporting, internal accounting, principles of internal accounting, format of internal reporting, scorecard of internal reporting.

В настоящее время ведение внутреннего бухгалтерского управленческого учета — это уже не субъективное желание руководства конкретной организации, а объективная необходимость. Без ведения управленческого учета и составления внутренней бухгалтерской управленческой отчетности, которая содержит информацию, используемую при

принятии как оперативных, так и стратегических управленческих решений, невозможно эффективное управление даже небольшой организацией. При этом одна из основных проблем, с которой сталкиваются учетные работники и менеджеры при определении формата внутренней бухгалтерской управленческой отчетности, — проблема размера

форм отчетности, с которой тесно связана проблема наглядности, понятности информации, приводимой в отчетности. Стремление сделать отчетность в максимальной степени аналитичной приводит к тому, что она начинает включать в себя слишком большое количество показателей, которое иногда определяется сотнями. Естественно, что в этом случае приводимая в отчетности информация оказывается ненаглядной, т.е. стремление сделать отчетность пригодной для анализа приводит к обратному эффекту.

Следовательно, определение числа показателей, которые должны быть включены в формы внутренней бухгалтерской управленческой отчетности, — это сложный вопрос, поскольку:

– слишком малое количество показателей, приводимых в отчетности, снижает ее аналитическое значение в результате малого количества информации, доступной для анализа;

– слишком большое количество показателей, приводимых в отчетности, снижает ее аналитическое значение, так как ухудшается восприятие соответствующих отчетных форм пользователем, анализирующим информацию.

Представляется, что проблему повышения наглядности и аналитичности информации внутренней бухгалтерской управленческой отчетности необходимо решать не путем увеличения количества включенных в каждую отчетную форму показателей, а путем разработки системы показателей, которая бы давала комплексную характеристику финансово-хозяйственной деятельности организации в части раскрытия информации о соответствующих элементах отчетности. По нашему мнению, внутренняя бухгалтерская управленческая отчетность — это система реальных и абстрактных показателей, характеризующих внутреннюю и внешнюю среду организации, удовлетворяющая информационные потребности внутренних пользователей экономической информации.

Использование систем показателей достаточно широко распространено за рубежом. Их примером может служить *Balanced Scorecard (BSC)* — сбалансированная система показателей, разработанная Д. Нортон и Р. Капланом в 1990 г. Этот отчет представляет собой систему взаимосвязанных

количественно определяемых показателей в различных измерениях, которые служат для оценки эффективности, производительности, а также производственного потенциала предприятия или его подразделений [1, р. 44]. Одной из наиболее заметных особенностей BSC является объединение в одной отчетной форме количественных и качественных показателей, которые можно было бы с максимальной пользой применять при принятии управленческих решений.

Поскольку внутренняя бухгалтерская управленческая отчетность рассматривается как система показателей, то это предполагает, что внутренняя бухгалтерская управленческая отчетность представляет собой определенную целостность, имеющую внутреннюю структуру. Это позволяет на уровне внутренней отчетности реализовать принцип сущностного единства, но формального разграничения в ней реальных и абстрактных показателей, который предполагает, что в каждой из форм внутренней бухгалтерской управленческой отчетности должны четко разграничиваться реальные показатели, отражающие информацию об объективно протекающих экономических процессах, основных элементах отчетности, и абстрактные показатели, представляющие собой расчетные величины, детализирующие информацию, на основании которой могут приниматься отдельные управленческие решения. При этом каждая отчетная форма должна представлять определенный синтез реальных и абстрактных показателей, поскольку представление либо только реальных, либо только абстрактных показателей не позволяет, как правило, сделать обоснованного вывода о динамике экономических процессов.

Целостная оценка эффективности хозяйственной деятельности, имущественного и финансового положения организации возможна только по системе показателей, а не по их отдельным видам. Фактически внутренняя бухгалтерская управленческая отчетность в этом случае приобретает черты аналитического отчета, содержащего как реально достигнутые показатели, так и значения, полученные расчетным путем.

Тем не менее формально реальные и абстрактные показатели должны быть разграничены для обеспечения наглядности, понятности и аналитичности отчетности. Это

можно сделать, сгруппировав соответствующие показатели в отдельные группы разделов соответствующей формы отчетности (рис.). При этом первая группа разделов — характеристика объекта — должна содержать в себе полный набор реальных показателей, которые необходимы для расчета абстрактных показателей, приводимых ниже. Система реальных показателей должна быть выстроена с учетом экономической логики, т.е. их набор должен давать полную и всестороннюю информацию о соответствующих объектах и их составных частях: во внутреннем бухгалтерском балансе — о

ресурсах; во внутреннем отчете о прибылях и убытках — о финансовых результатах и их составляющих; во внутреннем отчете о движении денежных средств — о денежных потоках. Система реальных показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности может быть представлена с использованием различных форматов, например с использованием форматов, дающих информацию о наличии соответствующего элемента отчетности, о его движении, состоянии, структуре, динамике.

Вторая группа разделов — справочная информация — должна включать в себя

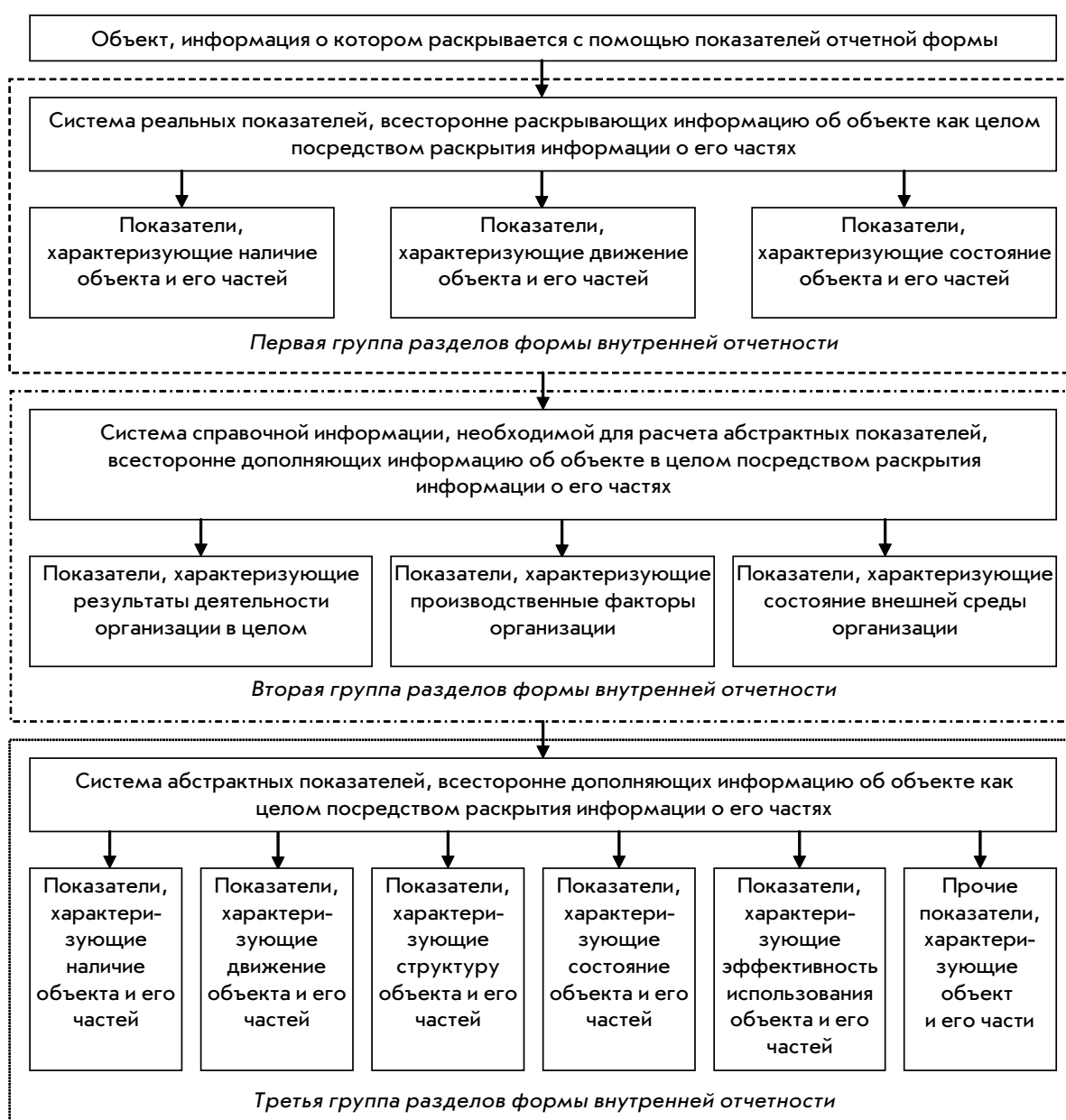


Схема построения форм внутренней бухгалтерской управленческой отчетности

важнейшие показатели: характеризующие эффективность деятельности организации (объем продаж, прибыль от продаж, нераспределенная прибыль, чистый денежный поток и т.п.); характеризующие производственные факторы, участвующие в деятельности организации (среднесписочная численность сотрудников, среднепериодовая стоимость активов, среднепериодовая стоимость основ-

ных средств (средств труда) и материальных запасов (предметов труда)); характеризующие состояние внешней среды организации (коэффициент дисконтирования, курс национальной денежной единицы, индекс отраслевых цен и другие среднеотраслевые показатели). Для каждой формы внутренней бухгалтерской управленческой отчетности будет существовать свой набор показателей,

**Система показателей внутреннего отчета о прибылях и убытках
(внутренний отчет центра прибыли), тыс. р.**

Показатель	2008	2009	Δ
I. Характеристика объекта			
<i>1. Доходы организации</i>			
Выручка от реализации продукции (работ, услуг)	102 545	108 999	6 454
Доходы по процентам	25 412	27 441	2 029
Прочие доходы	12 545	15 471	2 926
Общая величина доходов организации	140 502	151 911	11 409
Неинкассированные доходы периода	14 571	16 874	2 303
Доходы предшествующих периодов, инкассированные в периоде	11 544	12 565	1 021
<i>2. Расходы организации</i>			
Себестоимость продаж продукции (работ, услуг)	67 459	73 544	6 085
Расходы по процентам	18 456	17 541	-915
Прочие расходы	9 874	12 444	2 570
Общая величина расходов	95 789	103 529	7 740
Некассовые расходы периода	12 547	13 544	997
Расходы прошлых периодов, профинансированные в периоде	4 548	5 645	1 097
Постоянные управленческие расходы	5 421	7 544	2 123
Переменные управленческие расходы	1 245	1 369	124
Постоянные коммерческие расходы	4 598	2 114	-2 484
Переменные коммерческие расходы	1 598	1 788	190
<i>3. Финансовый результат деятельности</i>			
Прибыль от основной деятельности	22 224	22 640	416
Сальдо процентных доходов и расходов	6 956	9 900	2 944
Сальдо прочих доходов и расходов	2 671	3 027	356
Финансовый результат до налогообложения и распределения	31 851	35 567	3 716
Налог на прибыль	6 241	7 003	762
Реальная ставка налога на прибыль, %	0,195 9	0,196 9	0,000 95
Сумма реинвестированной прибыли	3 211	3 778	567
Сумма прибыли, направленная на выплату дохода участникам	754	898	144
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	21 645	23 888	2 243
II. Справочная информация			
Среднепериодовая величина стоимости активов организации	87 745	94 585	6 840
Среднесписочная численность сотрудников организации, чел.	125	139	14
Ставка дисконтирования за период, %	0,1	0,12	0,02
Рентабельность продаж средняя по отрасли, %	0,24	0,25	0,01
Рентабельность активов средняя по отрасли, %	0,41	0,43	0,02
III. Аналитическая часть			
Рентабельность продаж	0,216 7	0,207 7	-0,009 0
Рентабельность активов	0,363 0	0,376 0	0,013 0
Соотношение рентабельности продаж организации и средней по отрасли	0,903 0	0,830 8	-0,072 2
Соотношение рентабельности активов организации и средней по отрасли	0,885 4	0,874 5	-0,010 9
Размер прибыли от продаж, приходящейся на одного работника	177,79	162,88	-14,914 3
Соотношение полученной и распределенной прибыли	3,120 8	3,045 4	-0,075 4

которые целесообразно включить в соответствующий раздел. При этом набор показателей данной группы разделов будет определяться набором расчетных показателей, включенных в аналитическую группу разделов.

Аналитическая группа разделов соответствующей отчетной формы — анализ объекта — должна включать в себя абсолютные и относительные абстрактные показатели, дополняющие характеристику соответствующего объекта. Система абстрактных показателей внутренней бухгалтерской отчетности также может быть представлена с использованием различных форматов.

В таблице на примере внутреннего отчета о прибылях и убытках (отчета центра прибыли) показано использование предлагаемого подхода к формированию системы показателей отчетной формы.

В данном случае абсолютные показатели доходов и расходов организации будут дополняться соответствующей справочной информацией, которая не имеет отношения к доходам и расходам, но позволит рассчитать абстрактные показатели отчетности, включенные в аналитическую часть. В результате менеджер получит систему показателей, дающих всестороннюю характеристику исследуемому объекту. При этом показатели всей первой группы разделов отличаются положительной динамикой, однако относительные показатели — рентабельность продаж или рентабельность активов — характеризуются отрицательной динамикой. Естественно, что возможна и иная ситуация, когда при увеличении относительных показателей за отчетный период будет происходить снижение абсолютных показателей. Следовательно, только применение системы показателей позволит пользователю соответствующей информации сделать правильный вывод о результатах, достигнутых организацией.

Особое внимание следует уделить нефинансовым показателям, которые либо могут

быть представлены в отдельной форме внутренней бухгалтерской управленческой отчетности, либо могут приводиться в справочной информации каждой формы внутренней управленческой отчетности, что с точки зрения создания сбалансированной системы показателей будет более оправданно, поскольку позволит провести сопоставление динамики финансовых и нефинансовых показателей. Идея совместного включения в отчеты финансовых и нефинансовых показателей еще до развития концепции BSC была востребована и реализовывалась, примером чему может служить концепция Ratio au Tableau de Bord. Эта система показателей, служащая для оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, была разработана во Франции в 30-х гг. XX в. и успешно использовалась французскими организациями [2, р. 53]. Однако в отличие от финансовых показателей, набор которых хотя и может различаться, но в целом является практически одинаковым для предприятий разных форм собственности, отраслей и размера, набор нефинансовых показателей будет более индивидуальным.

Различной, в зависимости от информационных потребностей менеджеров, может быть группировка показателей внутренней отчетности, различным может быть набор показателей, однако система показателей предполагает, что в единстве будет приводиться как информация о конкретном элементе внутренней отчетности, так и иная информация, с разных позиций характеризующая деятельность организации. Сопоставление информации о конкретном элементе внутренней отчетности с информацией о других элементах, и в том числе с информацией о внешней среде, позволит точнее оценить его состояние и на этом основании принять обоснованное управленческое решение, что должно повысить эффективность функционирования организации в будущем.

Список использованной литературы

1. Kaplan R., Norton D. The balanced scorecard: translating strategy into action. Boston, 1996.
2. Lauzel P., Cibert A. Des ratios au Tableau de Bord. P., 1959.

Bibliography (transliterated)

1. Kaplan R., Norton D. The balanced scorecard: translating strategy into action. Boston, 1996.
2. Lauzel P., Cibert A. Des ratios au Tableau de Bord. P., 1959.