

ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ПОТОКОВ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ ДЛЯ АНАЛИЗА СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

© 2009 К.Ю. Бурцева*

Ключевые слова: Balanced Scorecard” (BSC, сбалансированная система показателей (ССП)); качество информации; информационные потоки; классификация информации; финансовый аспект ССП; бухгалтерская (финансовая) отчетность; бухгалтерский управленческий учет; бухгалтерский финансовый учет; формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Раскрыты содержание и особенности формирования информации для анализа финансового аспекта сбалансированной системы показателей (ССП), предложены показатели ССП, основанные на данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Достоверность анализа показателей сбалансированной системы напрямую зависит от полноты и качества используемой информации. Информационная база, ее обеспечивающая, должна охватывать все стороны деятельности организации и факторы, связанные с ее отраслевой принадлежностью, состоянием внешней среды, включая в первую очередь отношения с клиентами и поставщиками, финансовую стратегию собственников, а также обучение и развитие персонала. Игнорирование этих факторов приводит к ошибочной оценке текущей ситуации в организации и недостоверному прогнозу ее дальнейшего развития, а ограничение информации сужает возможности ССП и, главное, ее результативность, поскольку оставляет вне рассмотрения принципиально важные для объективного анализа аспекты деятельности организации.

При формировании информационных потоков для анализа ССП следует учитывать различные цели его проведения и уровень иерархии организации, к которой относится анализируемая система сбалансированных показателей, так как это будет в значительной степени определять как используемые приемы анализа, так и объем привлекаемой информации.

Структурируя информационные потоки, обеспечивающие ССП, можно выделить следующие классификационные признаки и для наглядности изобразить их на рисунке:

◆ по источнику возникновения информации потоки подразделяются на внешние и внутренние;

◆ по возможности формализации потоки подразделяются на количественную и качественную информацию;

◆ с учетом временного фактора потоки классифицируются на ретроспективную информацию, оперативную информацию и прогнозную информацию.

Во внешние информационные потоки должны входить сведения о государственной денежной, налоговой, кредитной и валютной политике. Эта информация должна пополняться данными о тенденциях развития отрасли, в которую входит организация, а также прогнозами ее будущего развития. Например, автомобильная промышленность зависит от спадов и подъемов в экономике и характеризуется как циклическая, поэтому сведения о чувствительности отрасли к изменениям имеют определяющее значение при формировании информационных потоков в управлении.

Рассмотрим подробнее классификацию информационных потоков по источнику возникновения информации и уделим большее внимание внутренним потокам, т.к. именно информация данного вида необходима для формирования и анализа финансового аспекта ССП. Говоря о внутренних информационных потоках, необходимо отметить, что важное значение в обеспечении ССП имеет информация о зарегистрированных в учредительных документах и уставе видах деятельности организации, т.к. она необходима при анализе финансовых результатов, доходности деятельности организации, классификации

* Бурцева Ксения Юрьевна, аспирант, преподаватель Тольяттинского государственного университета.



Рис. Классификация информационных потоков

видов ее доходов и расходов. Важнейшие финансовые решения, связанные с увеличением или уменьшением уставного капитала, распределением прибыли и формированием фондов и резервов, также определяются учредительными документами предприятия.

Необходимым элементом информационного обеспечения анализа ССП является нормативно-плановая информация, использование которой позволит произвести анализ основных финансовых показателей на их соответствие выбранной финансовой стратегии, а также использовать ее для формирования показателей финансового плана на последующие периоды. Привлекая сформированные ранее на предприятии нормативно-плановые данные, в процессе анализа разрабатывают основные показатели финансового плана и уточняют внутренние нормы. Нормативный материал содержится в производственных паспортах, ценниках, прейскурантах, справочниках, а к технической информации относятся паспорта оборудования, чертежи, спецификации.

Наибольшую, на наш взгляд, ценность для формирования и анализа ССП, представляют учетные данные организации, к которым от-

носятся данные бухгалтерского учета и отчетности, оперативного учета и отчетности, статистического учета и отчетности и выборочные учетные данные. В большей мере информационное обеспечение финансового аспекта ССП осуществляется посредством использования бухгалтерской (финансовой) отчетности или в несколько более широком плане - данных бухгалтерского учета.

Важным источником информации для анализа ССП служат данные статистического учета и отчетности, которые могут быть использованы для выявления тенденций поведения основных показателей ССП, а также степени их неопределенности и риска. Например, сведения о динамике объема продаж являются основой для всей системы прогнозного анализа.

Информацию, необходимую для управления денежными потоками и содержащую последние сведения о наличии и движении денежных средств, состоянии дебиторской задолженности включают данные оперативного учета. Эти данные используются для проведения оперативного анализа показателей ССП.

Выборочные учетные данные необходимы при проведении углубленного анализа отдель-

ных аспектов текущего и будущего финансового состояния организации. Такая информация представлена данными эпизодических выборок, наблюдений, тематических проверок.

Данные бухгалтерского учета делятся на потоки информации финансового и управленческого учета. Данные финансового учета необходимы для информационного обеспечения в большей мере финансового блока сбалансированной системы показателей. Информация, включающая данные финансового учета, составляет основу данного аспекта

и служит источником формирования групп показателей, характеризующих финансовое состояние организации.

Каждая форма бухгалтерской (финансовой) отчетности имеет самостоятельную смысловую и информационную нагрузку, все они должны быть использованы для обеспечения информационными данными сбалансированную систему показателей таким образом, чтобы предоставить пользователю надежную и достоверную финансовую информацию (см. таблицу).

Использование бухгалтерской (финансовой) отчетности для формирования и анализа показателей ССП

Форма бухгалтерской отчетности	Содержащаяся информация	Для формирования и анализа каких показателей ССП может быть использована
Бухгалтерский баланс	В бухгалтерском балансе содержит информацию об имуществе, обязательствах и капитале предприятия на конкретную дату	Для оценки показателей суммы хозяйственных средств, находящихся в распоряжении организации, доли основных средств в активах, а также ликвидности организации, способности и своевременности погашения обязательств и возможных источников их погашения и финансовой устойчивости
Отчет о прибылях и убытках	Информация отчета о прибылях и убытках позволяет составить представление о способности предприятия распоряжаться своими ресурсами и обеспечить прибыльную деятельность в долгосрочной перспективе	На основе информации, полученной из отчета о прибылях и убытках, представляется возможным рассчитать и проанализировать показатели, свидетельствующие о прибыльном (убыточном) функционировании организации: выручку от продажи, себестоимость проданных товаров, валовую прибыль, чистую прибыль, а также операционные и внеоперационные доходы и расходы организации
Отчет об изменениях капитала	Отчет об изменениях капитала имеет целью дать информацию об источниках формирования собственного капитала за отчетный период и причинах его изменения	Показатели, базирующиеся на данных этого отчета, позволяют охарактеризовать способность предприятия к самофинансированию и наращению капитала, а также структуру капитала и его изменение. Особенно важным является показатель доли собственного капитала в формировании активов
Отчет о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств предназначен для оценки способности предприятия обеспечивать превышение поступлений денежных средств над платежами	Ключевым показателем является результат изменения денежных средств от операционной деятельности, поскольку именно он характеризует устойчивость дополнительного притока денежных средств на предприятие. Также полезной является информация необходимая для формирования показателей, свидетельствующих о направлении расходовании денежных средств и доли отдельных статей в общем объеме расходов
Приложения к бухгалтерскому балансу	Приложения к бухгалтерскому балансу, для которых предусмотрена табличная форма, содержат минимально необходимые сведения о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, имущества, источниках финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений, расшифровку отдельных статей прибылей и убытков и другую информацию	Информация, содержащаяся в приложении к бухгалтерскому балансу, может служить дополнением к уже обозначенным показателям, а также предоставляет ценные в управленческом учете данные о движении заемных средств, нематериальных активов и основных средств, а также начисленной на них амортизации

Информационные потоки данных управленческого учета также формируют базу для финансовых показателей сбалансированной системы и являются основой всех управленческих решений и особенно решений в области формирования и использования финансовых результатов, планирования и бюджетного регулирования основных финансовых показателей. Информационная база управленческого учета должна содержать следующие данные: сформированную стратегию, цели развития организации и пути их достижения; все необходимые данные для эффективной работы каждого структурного подразделения и каждого сотрудника, использующих в своей деятельности сбалансированную систему показателей; информацию о системе сбора, анализа и консолидации финансовой и нефинансовой информации; данные о многоуровневой системе взаимоотношений и соподчинений между структурными подразделениями и сотрудниками; информацию о внутренней системе контроля, управления затратами и бюджетировании; данные для проведения достоверной оценки инвестиционных проектов и инноваций; детализированные данные обо всех бизнес-процессах организации и хозяйственных операциях.

Для полноценного информационного обеспечения анализа ССП данные управленческого учета могут быть сформированы в разрезе следующих основных блоков: по аспектам сбалансированной системы показателей; по сферам деятельности и географическим сегментам рынков сбыта; по видам продукции; по видам ресурсов (материальные, трудовые, финансовые); по центрам ответственности; по центрам затрат; по центрам прибыли.

Система управленческого учета должна быть полезна менеджерам всех уровней, по ней должно быть легко проследить последовательность принятия управленческих решений, также в ней должны четко определяться механизмы контроля и отчетности, при этом требуется четкость и в определении задач для структурных подразделений и ответственность за них. Поэтому очень важным становится создание надежной системы контроля за достижением показателей сбалансированной системы и установление личной ответственности менеджеров подразделений за выполнение этих показателей.

Для анализа ССП необходимо, чтобы данные управленческого учета имели следующие особенности: периодичность, т.е. формирование информации осуществляется периодически и в соответствии с потребностями в ней для подготовки и обоснования решений; учет информации проводится по правилам, установленным организацией и учитывающим специфику ее деятельности; основное внимание уделяется учету затрат и результатов, а также на выявление отклонений от оптимального уровня использования ресурсов; использование как фактических, так и прогнозных значений анализируемых показателей; информация носит как вероятностный, так и субъективный характер; используются как стоимостные, так и натуральные значения анализируемых показателей.

В управленческом учете для унификации первичной информации используют классификаторы, позволяющие определять и описывать объекты учета. В качестве примера выделим следующие классификаторы в управленческом учете: виды активов, виды обязательств, виды производимой продукции (работ и услуг), центры финансовой ответственности, виды затрат и доходов (по ЦФО), статьи калькуляции себестоимости, основные и вспомогательные бизнес-процессы, проекты.

Сбор и регистрация первичной информации осуществляется в управленческом плане счетов, который составляется на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Собранная первичная информация должна быть представлена в удобном для лица принимающего управленческие решения виде. Для менеджеров разных уровней иерархии организации форма представления информации может быть различной: она может агрегироваться, структурироваться и детализироваться. Следует отметить, что более детальная информация в аналитических срезах необходима руководителям структурных подразделений, высшему менеджменту организации (финансовому, коммерческому директору и т.д.) необходимы только итоговые показатели. При разработке сбалансированной системы показателей необходимо определить информационное обеспечение каких показателей и на каком организационном уровне должно осуществляться управленческим учетом. Поэтому возникает необходимость создания стандартных форм как первичных, так и отчетных

документов со всеми вытекающими требованиями к управленческой отчетности.

Также необходимо определить регламент сбора, регистрации, хранения и представления всей управленческой информации. Следует отметить, что внутрифирменные стандарты деятельности организации (например, на предприятии может быть разработано Положение по управленческому учету и отчетности) должны определить и систему документооборота, включающую: классификаторы всех документов по типам и видам; альбомы унифицированных форм документов для каждого подразделения и рабочего места организации (первичных и отчетов); карты формирования документов в организации и ее подразделениях; реестр управленческих отчетов; регламент ввода информации в систему учета.

Построение системы документооборота обуславливает необходимость обозначения точек внутреннего контроля (т.е. определяется место и время контроля, а его результаты оформляются в виде документа), удобных для принятия управленческих решений.

Роль развития компьютерных систем, информационных технологий и совершенствовании систем управленческого контроля заключается в разработке удобных и не слишком сложных процедур оценки деятельности организации. Способы обработки информации должны обеспечивать ее документирование, возможность проверки и доведения до сведения заинтересованных лиц. Д.Г. Бажуткин в своей статье отмечает, что современные информационные технологии позво-

ляют использовать огромные массивы данных в режиме реального времени¹, поэтому бухгалтерская финансовая и управленческая информация становится весьма доступным экономическим ресурсом.

При разработке сбалансированной системы показателей необходимо учесть уже имеющийся опыт сбора информации и проанализировать существующие информационные системы. Это особенно полезно на начальном этапе работ, когда менеджеры организации еще не вполне ясно представляют себе формат и содержание разрабатываемых ССП. Однако даже на этом этапе необходимо найти практические решения для проблем, связанных с техникой проведения оценки и ответственностью за ее результаты: как часто ее проводить, какие контрольные процедуры использовать, кто будет отвечать за ее проведение и т.п.

В заключение отметим, что неотъемлемым условием успешного развития организации является непрерывное повышение эффективности управления, своевременное определение целей деятельности и показателей, характеризующих степень их достижения. В связи с этим становится необходимым своевременные преобразования в управленческой деятельности, включающие методы и технологии планирования, учета, контроля, анализа финансового состояния организации.

¹ *Бажуткин Д.Г.* Информация как экономический ресурс // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2007. № 5 (31). С. 22.