

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

© 2016 О.И. Васильчук*

Ключевые слова: система сбалансированных показателей, ключевые показатели деятельности (KPI), результативность, эффективность, достоверность финансовой отчетности, бухгалтерская служба.

Рассмотрены особенности оценки эффективности деятельности структурных подразделений экономического субъекта. Предложена методика оценки деятельности бухгалтерской службы на основе системы сбалансированных показателей.

В условиях кризисного состояния экономики наиболее актуальной становится проблема эффективности бизнеса, обусловленная, прежде всего, тем, что применение широко распространенной традиционной системы оценки эффективности бизнеса, основанной на ресурсном подходе и показателях прибыльности и рентабельности деятельности, подвергается сегодня справедливой критике, поскольку она позволяет адекватно оценивать результативность бизнеса лишь в краткосрочном периоде, причем в условиях неизменных отношений между контрагентами и в отсутствие асимметрии информации.

Разработка стратегий развития бизнеса, направленных на преодоление кризисных ситуаций в экономических субъектах, потребовала новых подходов к оценке эффективности, в связи с чем особую важность приобретает построение такой системы оценки эффективности деятельности структурных подразделений экономических субъектов, которая бы учитывала влияние изменяющейся внешней среды и долгосрочные последствия принимаемых решений менеджеров, обеспечивала экономическую безопасность и построение надежной системы внутреннего контроля экономического субъекта¹.

Сложность внедрения в деятельность экономических субъектов обусловлена тем, что структурные подразделения не могут использовать показатель стоимости напрямую, так как не могут измерить этот показатель по результатам своей работы, вследствие этого не могут управлять эффективностью сво-

ей деятельности. Следовательно, систему оценки эффективности функционирования экономического субъекта целесообразно осуществлять на основе ключевых показателей деятельности каждого подразделения (KPI), связанных единой целью - выполнением миссии экономического субъекта. Выделение KPI для каждого структурного подразделения экономического субъекта происходит на основании выявленных факторов стоимости.

Факторы стоимости экономического субъекта представляют собой функции, в результате осуществления которых происходят изменения основных параметров стоимости: риска, доходности и ликвидности, и в то же время они составляют основу формирования признаков эффективности деятельности компании². Таким образом, выделение факторов стоимости для каждого экономического субъекта позволяет сформировать критерии оценки его эффективности.

Система оценки эффективности деятельности структурных подразделений экономических субъектов позволяет принимать во внимание влияние различных факторов и принимать решения о сохранении или ликвидации различных направлений деятельности экономических субъектов, оценки эффективности деятельности отделов и служб экономических субъектов.

В экономической литературе отмечается, что KPI для бухгалтерии разработать сложнее, чем ключевые показатели эффективности для менеджеров по продажам или какого-либо производства. Бухгалтерская служба

* Васильчук Ольга Ивановна, доктор экономических наук, профессор Поволжского государственного университета сервиса, г. Тольятти. E-mail: famvas@yandex.ru.

считается скорее источником затрат, чем доходов. Однако именно в ней применяются методы оптимизации налогообложения, контроль над сбором дебиторской задолженности и экономия при расчетах с поставщиками и подрядчиками.

Как свидетельствуют исследования, при построении системы сбалансированных показателей одной из задач является необходимость анализа ключевых показателей эффективности деятельности отделов. При этом во всех экономических субъектах оценка результативности структурных подразделений, осуществляющих функции учета и отчетности, является наиболее сложной.

Одним из самых простых методов оценки результативности указанных отделов является *FTE (Full-Time Equivalent)* - эквивалент полной занятости, т.е. единица измерения рабочего времени, соответствующая времени, отработываемому за определенный период (например, день, неделя, месяц, год) на должности с полной занятостью. Например, если при 8-часовом рабочем дне человек отработал в день 12 часов, то *FTE* равен 1,5, если отработал 4 часа, то *FTE* равен 0,5.

Учитывая, что *KPI* должны быть нацелены на результат, а не на процесс, в экономических субъектах для оценки результативности деятельности отделов бухгалтерии вводятся такие показатели, как своевременное закрытие отчетности (подписание заключения аудитором), отсутствие штрафов со стороны ФНС РФ и других контрольных органов и др. Практика показывает, что в отдельных экономических субъектах для оценки деятельности отделов бухгалтерии могут быть использованы общие виды оценок. Например, рост капитализации компании за 3 года, увеличение объема реализации или различных показателей прибыли, рост доли рынка за определенный период до целевого значения.

На практике определено, что *FTE* как *KPI* для оценки деятельности бухгалтерии применять нецелесообразно. В отдельных экономических субъектах для оценки деятельности специалистов бухгалтерии вводятся показатели количества обработанных документов, для отдела планирования оценивается расхождение плана с фактом, для отдела консолидации - количество и существенность поправок аудиторов к отчетности.

В частности, для финансовой отчетности (financial reporting) предлагаются:

1) задержки в составлении финансовых отчетов (Delay in production of financial reports);

2) время цикла для выполнения операций закрытия отчетных периодов (Cycle time to perform periodic close);

3) процент своевременного исполнения и сдачи финансовых отчетов (% of financial reports issued on time);

4) достоверность финансовой отчетности (Accuracy of financial statements);

5) средние затраты на составление финансовой отчетности (Average costs to produce financial statements);

6) средняя стоимость расходов по уточнению финансовой отчетности (перевыпуск) в результате допущенных ошибок и неточности (Average costs of rework of financial statements due to inaccuracy);

7) точность прогнозов капитальных вложений (CAPEX) (CAPEX forecast accuracy); и др.

Изучение экономической литературы выявило, что все перечисленные показатели спорные, каждый экономический субъект адаптирует показатели оценки результативности, принимая за основу лишь отдельные в качестве идей.

Например, показатель “Достоверность финансовой отчетности” (Accuracy of financial statements) имеет ряд рисков, которые заключаются в следующем. Если “достоверность” (accuracy) определяется аудиторами (как внешними, так и внутренними), то вместо того, чтобы использовать аудиторов для улучшения своей деятельности и искоренения ошибок, неправильных или неэффективных подходов, сотрудники бухгалтерии будут заинтересованы не в том, чтобы у них нашли какие-либо недочеты и помогли им усовершенствовать свою работу, а в том, чтобы аудиторы не обнаружили ошибки. Как показывает практика, указанный *KPI* может повлиять на готовность менеджмента, ответственного за отчетность, не принимать поправки аудиторов. Преимуществами введения в практику показателей *KPI* является то, что у менеджмента формируется база данных и появляется мотивация оптимизировать процессы ведения учета и составления отчетности, чтобы финансовая отчетность была сформирована без ошибок, следовательно-

но, в аудиторском отчете будут отсутствовать замечания.

Принимая во внимание, что во всех экономических субъектах имеется отдел (служба) бухгалтерии, оценивать и контролировать эффективность бухгалтерии является актуальной задачей³.

Разработка механизма адекватного информационного обеспечения при принятии управленческих решений предполагает исследование процесса формирования сбалансированной системы показателей, представляемых в формате внутренней отчетности.

С целью разработки форм внутренней отчетности на основе изучения практики деятельности различных экономических субъектов было предложено использовать сбалансированную систему показателей (совокупность принципов учета и аналитических приемов для повышения эффективности работы экономического субъекта в четырех сферах деятельности: финансы, работа с клиентами, обучение персонала и организация внутренних процессов).

Для оценки деятельности бухгалтерии на основе ССП, по нашему мнению, можно применять формы внутренней отчетности (табл. 1, 6) в четырех сферах деятельности: финансы (табл. 2), работа с клиентами (табл. 3), организация внутренних процессов (табл. 4), обучение персонала (табл. 5)⁴.

При определении пороговых значений (норм, нормативов) деятельности структурных подразделений экономических субъектов целесообразно осуществлять постоянный мониторинг эффективности деятельности с помощью методов программной инженерии⁵.

Таким образом, система сбалансированных показателей, которая является инструментарием для оценки эффективности деятельности экономических субъектов, позволяет оценить результативность деятельности структурных подразделений экономического субъекта, выявить основные причины убытков, проанализировать возможность повышения объема реализации продукции (работ, услуг), выявить причинно-следственные связи между вышеназванными аспектами. Кроме того, можно оценивать показатели, напрямую связанные с финансовыми расчетами, такие как уровень профессионализма сотрудников или мнение клиентов о деятельности отдельных структурных подразделений.

Таблица 1

Показатели	Финансы	Клиенты	Бизнес-процессы	Персонал	В целом
Ключевые показатели эффективности бухгалтерии (КП)					
Индекс КП	95,83	80	103,41	115,53	98,69
Индекс результативности	98,33	80	106,82	113,18	99,58

Источник: URL: <http://my.monetca.com.ua>.

Таблица 2

1. Финансы

№ п/п	Ключевой показатель эффективности (КР)	Единица измерения	Формула расчета (или абсолютная величина)	Относительная важность показателя, %	Минимальный уровень	Уровень по норме	Фактический уровень	Индекс КР	Индекс результативности
1	Административные расходы на одного работника бухгалтерии	%	Вся сумма расходов на содержание аппарата бухгалтерии / Количество работников бухгалтерии	10	5	11	10	83,33 ↓	8,33 ↓
2	Средняя заработная плата бухгалтера	%	Фонд расходов на оплату труда бухгалтерии / Количество работников бухгалтерии	10	3	2	2	100 ↔	10
3	Сумма штрафных санкций, выплаченных по вине бухгалтерии	тыс. руб.	Абсолютная величина	50	5	0	0	100 ↔	50
4	Сумма экономии и оптимизации расходов при расчетах с поставщиками, покупателями, налогов	тыс. руб.	Абсолютная величина	30		144	144	100 ↔	30
Коэффициент результативности									98,33

Источник: URL: <http://my.moneta.com.ua>.

Таблица 3

2. Клиенты

№ п/п	Ключевой показатель эффективности (КР)	Единица измерения	Формула расчета (или абсолютная величина)	Относительная важность показателя, %	Минимальный уровень	Уровень по норме	Фактический уровень	Индекс КР	Индекс результативности
1	Количество нарушений сроков оплаты счетов по вине бухгалтерии	Ед.	Абсолютная величина	30	5	0	1	80 ↓	24 ↓
2	Количество задержек выплат заработной платы по вине бухгалтерии	Ед.	Абсолютная величина	30	5	0	1	80 ↓	24 ↓
3	Количество нареканий со стороны контрагентов за несвоевременное или неправильное оформление первичных документов	Ед.	Абсолютная величина	20	5	0	0	100 ↔	20
4	Количество жалоб на работу бухгалтерии со стороны персонала предприятия	Ед.	Абсолютная величина	20	5	0	2	60 ↓	12 ↓
Коэффициент результативности									80

Источник: URL: <http://my.moneta.com.ua>.

Таблица 4

3. Бизнес-процессы

№ п/п	Ключевой показатель эффективности (KPI)	Единица измерения	Формула расчета (или абсолютная величина)	Относительная важность показателя, %	Минимальный уровень	Уровень по норме	Фактический уровень	Индекс KPI	Индекс результативности
1	Количество бухгалтеров, работающих в корпоративных программных системах	%	Работники в КМП / Количество работников бухгалтерии	10	11	12	12	100 ↔	(10) ↓
2	Количество нарушений сроков документооборота по вине бухгалтеров	Ед.	Абсолютная величина	30		11	11	100 ↔	(30) ↓
3	Количество нарушений сроков закрытия отчетного периода по вине бухгалтеров	Ед.	Абсолютная величина	50		22	25	113,64 ↑	(56,82) ↓
4	Количество сотрудников предприятия на одного бухгалтера	%	Количество работников предприятия / Количество работников бухгалтерии	10		144	144	100 ↔	(10) ↓
Коэффициент результативности								106,82	↑

Источник: URL: <http://my.monetca.com.ua>.

Таблица 5

4. Персонал

№ п/п	Ключевой показатель эффективности (KPI)	Единица измерения	Формула расчета (или абсолютная величина)	Относительная важность показателя, %	Минимальный уровень	Уровень по норме	Фактический уровень	Индекс KPI	Индекс результативности
1	Взаимозаменяемость бухгалтеров	%	Количество работников, освоивших смежные участки / Количество работников	30		11	10	(90,91) ↓	(27,27) ↓
2	Количество пройденных обучений, семинаров за отчетный период	%	Абсолютная величина	30	5	11	12	116,67 ↑	(35) ↓
3	Текущая кадров бухгалтерии	%	Количество уволившихся работников бухгалтерии / Количество работников бухгалтерии	20		22	34	154,55 ↑	(30,91) ↓
4	Эквивалент полной занятости FTE (full time equivalent)	чел.	Фактически отработанное время / Норма рабочего времени на одного работника за отчетный период	20		144	144	100 ↔	(20) ↓
Коэффициент результативности								113,18	↑

Источник: URL: <http://my.monetca.com.ua>.

Таблица 6

5	Данные для расчетов	Значения
1	Количество работников бухгалтерии по состоянию на 01.02.16 г.	
2	Количество работников предприятия по состоянию на 01.02.16 г.	
3	Расходы на бухгалтерию	
4	Расходы на заработную плату	
5	Количество уволившихся работников за отчетный период	
6	Количество автоматизированных рабочих мест	
7	Фактически отработанное время за отчетный период	
8	Количество работников, которые могут работать на смежных участках	
9	Дополнительные сведения	
10	Справочная информация	

Источник: URL: <http://my.monetca.com.ua>.

¹См.: *Васильчук К.С.* Средства аутентификации и идентификации безопасности в корпоративной информационной системе // Молодой ученый. 2014. № 4-2 (63). С. 118-121; *Ерохина Л.И., Васильчук О.И.* Инструменты контроллинга в системе управления хозяйствующих субъектов // Школа университетской науки: парадигма развития. 2010. Т. 1. № 1. С. 91-98; *Искосков М.О., Шабалдина О.В.* Управление транзакционными издержками организации в условиях современной экономики // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2009. № 7 (10). С. 87-90.

² *Искосков М.О.* Оценка транзакционных издержек в корпоративных структурах // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2011. № 2. С. 246-251; URL: <http://my.monetca.com.ua>.

³См.: *Ерохина Л.И., Васильчук О.И.* Инструменты контроллинга...; URL: <http://my.monetca.com.ua>.

⁴ URL: <http://my.monetca.com.ua>.

⁵ *Васильчук К.С.* Место и роль программной инженерии при определении пороговых значений мониторинга эффективности деятельности российских вузов // Молодой ученый. 2014. № 4-2 (63). С. 1-4.

Поступила в редакцию 21.03.2016 г.