

УДК 65.01:378

БУХГАЛТЕРСКАЯ ПРИРОДА СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Чепоров В.В.

*Таврический национальный университет имени В.И.Вернадского, Симферополь, Украина
E-mail: cheporov@crimea.edu*

В работе приводится доказательство связи системы сбалансированных показателей (ССП) и системы бухгалтерского учета. Приводиться различие между нормативной системой учета и ССП, строится модель балансового тождества для перспектив ССП. Сделаны выводы о важности ССП как инструмента стратегического планирования, связывающую стратегические цели с тактическими задачами.

Ключевые слова: система сбалансированных показателей (ССП), нормативная система бухгалтерского учета, балансовое тождество, анализ отклонений, двойная бухгалтерская запись.

ВВЕДЕНИЕ. Система Сбалансированных Показателей (Balanced Scorecard) - сравнительно новая технология. Она разработана на основе выводов исследования, проведенного в 1990 году профессорами Гарвардской школы экономики Дэвидом Нортоном и Робертом Капланом. Исследование проводилось с единственной целью: выявить новые способы повышения эффективности деятельности и достижения целей бизнеса.

На основании полученных данных, Нортоном и Капланом была разработана принципиально новая система контроля эффективности и выполнения стратегических целей, получившая название Balanced Scorecard (BSC) (Система сбалансированных показателей, ССП). Одна из первых публикаций разработок двух профессоров [1] получила высочайшую оценку: Harvard Business Review назвал Систему сбалансированных показателей самым значительным вкладом в практику управления за последние 75 лет.

Основная проблема ССП: как от стратегических целей перейти к конкретным тактическим задачам и как эти задачи перевести в числовые показатели.

С другой стороны, в развитых странах большинство организаций, виды деятельности которых состоят из серии общих или повторяющихся операций, ведут свой учет на основе нормативных, а не фактических затрат, и это касается как традиционной, так и функциональной системы калькулирования или калькулирования на основе переменных затрат. Нормативные затраты – это определенные заранее целевые затраты, которые несет бизнес при обычных условиях ведения операций.

Когда применяется нормативная система калькулирования затрат, учет ведется по нормативным затратам и по ним оценивается фактический выход продукции. Фактические затраты учитываются не на уровне каждого продукта, а просто делается общая корректировка в конце отчетного периода при помощи учета затрат как разницы между нормативными и фактическими затратами. Эта корректировка гарантирует, что нормативные затраты в отчете о финансовых результатах трансформируются в фактические через отражение отклонений в финансовых результатах. Так происходит потому, что по правилам подготовки отчетности для

внешних пользователей (стандартов учета) [4] в итоге должны отражаться фактические затраты.

На наш взгляд, система сбалансированных показателей (ССП), предложенная Нортонем и Капланом, по сути, есть система, которая порождает появление желаемых отклонений по всем видам затрат и доходов.

ССП переводит миссию и общую стратегию компании в систему четко поставленных целей и задач, выраженных через показатели, определяющие степень достижения данных уровней в рамках четырех основных перспектив (проекции, аспектов): финансов, маркетинга (клиентов), внутренних бизнес - процессов, обучения и роста (развитие). В СПП фактически устанавливаются стратегические нормативы определенных показателей, что делает ее похожей на систему нормативного учета.

Целью данной работы является представление перспектив системы сбалансированных показателей через систему отклонений в нормативном бухгалтерском учете.

Задачами работы являются:

- выявление общих и отличительных черт нормативного бухгалтерского учета и СПП;
- построение аналога основного бухгалтерского тождества в терминах перспектив СПП;
- детализация процесса перехода от стратегических целей задач в тактические задачи с помощью СПП.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ. Рассмотрим основное бухгалтерское уравнение или тождество:

$$A = O + K$$

Как известно, это тождество возникает из определения собственного капитала, как разницы между активами и обязательствами, и которую по-другому называют чистыми активами, т.е.

$$NA = \hat{E} \quad (1)$$

Это тождество должно выполняться после любой бухгалтерской операции. Пусть для определенности мы зафиксируем величину капитала (чистых активов на начало определенного периода).

В результате операций в конце года происходит изменение в финансовом состоянии по сравнению с началом года. Такое изменение согласно стандартам учета описывает отчет о движении денежных средств. При постоянно не изменяющейся деятельности такое изменение в финансовом состоянии выражается одной и той же суммой. Если предприятие не планирует увеличения и уменьшения объемов своей деятельности, то эта сумма может быть изъята из предприятия, например на выплату дивидендов. Такая постоянная не изменяющаяся деятельность может быть названа стационарной, поскольку после выплаты дивидендов финансовое состояние (балансовый отчет) на начало и конец периода будут совпадать.

Применение системы сбалансированных показателей, как и других систем стратегического планирования, приводят к нарушению такой стационарности, что, по сути, является изменением (отклонением) в финансовом состоянии до и после внедрения новой стратегии. Далее будем использовать термин «отклонение».

Дальнейшие рассуждения мы будем проводить на примере операционной деятельности производственной компании.

Добавим и вычтем в левой части тождества (1) слагаемое $Cm_o \times M_o$, которое представляет собой произведение цены купленного материала на его количество в стационарной деятельности предприятия (до реализации системы сбалансированных показателей).

$$NA + Cm_o \times M_o - Cm_o \times M_o = K \quad (2)$$

С точки зрения математики при такой операции уравнение не изменится. С точки зрения бухгалтерского учета эта операция будет записана следующим образом:

| Счет | Дебет | Кредит |
|------------------------|-------------------|-------------------|
| Материалы | $Cm_o \times M_o$ | |
| Расчеты с поставщиками | | $Cm_o \times M_o$ |

Предположим, что в результате предложенных мероприятий компания планирует уменьшить закупочную цену до величины Cm_p , которая меньше, чем Cm_o . Представим величину $Cm_o \times M_o$ в виде

$$Cm_o \times M_o = (Cm_o - Cm_p) \times M_o + Cm_p \times M_o \quad (3)$$

С точки зрения бухгалтерского учета это означает попытку отражение изменение в запасах и обязательствах в связи с новой ценой покупки. Два последних слагаемых в левой части уравнении (2) представим с учетом (3).

Тогда в левой части уравнения появятся два слагаемых $(Cm_o - Cm_p) \times M_o$ с разными знаками. Слагаемое со знаком минус перебросим в правую часть уравнения (2). С точки зрения бухгалтерского учета выражение $(Cm_o - Cm_p) \times M_o$ в правой части уравнения представляет собой увеличение значения финансового результата (прибыли), а в левой части - увеличение чистого актива за счет возникновения меньшей величины обязательств перед поставщиками.

Математически то же самое можно было получить добавлением и вычитанием в левой части уравнения (2) величины $Cm_p \times M_o$. Таким образом, после выполнения этих преобразований можно получить тождество (2) в следующем виде:

$$NA + (Cm_o - Cm_p) \times M_o + Cm_p \times M_o - Cm_p \times M_o = K + (Cm_o - Cm_p) \times M_o \quad (4)$$

Эта операция может быть записана следующим образом:

| Счет | Дебет | Кредит |
|-----------------------------------|-------------------|----------------------------|
| Материалы | $Cm_p \times M_o$ | |
| Расчеты с поставщиками | | $Cm_p \times M_o$ |
| Увеличение финансового результата | | $(Cm_o - Cm_p) \times M_o$ |

Увеличение (сохранение) актива (денежных средств) за счет меньшей цены материала $(C_{m_o} - C_{m_p}) \times M_o$

Нашей целью при такой записи является отражение причины увеличения финансового результата, в данном случае за счет экономии актива. В последующем мы покажем, как увеличение финансового результата (финансовой перспективны в системе сбалансированных показателей) может быть связано с другой или другими перспективами этой системы.

Такая запись очень похожа на запись операции поступления материала в нормативном бухгалтерском учете, которая обычно имеет вид:

| Счет | Дебет | Кредит |
|-----------------------------|---------------|----------------------------------|
| Материалы | $C_{m_n} M_n$ | |
| Расчеты с поставщиками | | $C_{m_f} M_n$ |
| Отклонение в цене материала | | $(C_{m_n} - C_{m_f}) \times M_n$ |

Здесь индексы n, f означают, соответственно нормативное и фактическое значение.

Разница в этих двух бухгалтерских записях в том, что при обычном нормативном учете материалы дебетуются по нормативной цене C_{m_n} , а кредиторская задолженность по фактической C_{m_f} . Поэтому возникает разница, которая отражается на счете «Отклонение в цене материала». Если фактическая цена ниже нормативной, то такая величина называется позитивным отклонением, а иначе - негативным. Это позитивное или негативное отклонение в конечном итоге в конце периода обычно списывается на финансовый результат.

В отличие от нормативного учета, при котором запасы учитываются по нормативной цене, и возникает лишь один счет отклонений, отражающий разницу между суммами, записанными в дебет запасов и кредит расчетов с поставщиками, мы предлагаем использовать два счета отклонений с разными типами сальдо, но одинаковыми суммами. Один из них традиционно связан с финансовым результатом, а второй отражает рост чистых активов. Его можно назвать «Увеличение (сохранение) актива (денежных средств)» за счет меньших обязательств по кредиторской задолженности. Такого счета в учете в принципе не существует. Однако мы предлагаем его ввести для отражения связи нормативного учета с ССП, поскольку одно из отклонений в ССП будет связано с финансовым результатом (финансовой перспективой), а второе с активом (перспективой клиентов или бизнес-процессов).

При нормативном учете, в конечном итоге, счет отклонений списывается на финансовый результат, значение которого будет совпадать с финансовым результатом при использовании метода фактических затрат. Для целей ССП мы будем «накапливать» эти отклонения для отражения эффекта от предложения новых значений показателей (индикаторов).

В подходе ССП при определении перспективной цены сразу планируется экономия актива, например в денежных средствах, который мог бы быть затрачен для погашения кредиторской задолженности при обычной цене материала.

Далее для простоты мы будем использовать математические операции, иногда комментируя их бухгалтерским содержанием.

Теперь добавим и вычтем в левой части тождества (4) слагаемое $Cm_p \times M_p$, которое представляет собой произведение перспективной цены купленного материала на его плановое (перспективное) количество в деятельности предприятия.

$$NA + (Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p + Cm_p \times M_p - \quad (5)$$

$$- Cm_p \times M_p = K + (Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p$$

Третье слагаемое в правой части связано с ростом финансового результата за счет более эффективного использования материала, а соответствующее слагаемое в левой части связано с экономией актива при покупке меньшего количества материала для того же самого объема выпуска.

Итоговая бухгалтерская запись с учетом эффекта цены и объемов использования материала может быть записана в виде:

| Счет | Дебет | Кредит |
|--|----------------------------|--|
| Материалы | $Cm_p \times M_p$ | |
| Расчеты с поставщиками | | $Cm_p \times M_p$ |
| Увеличение финансового результата | | $(Cm_o - Cm_p) \times M_o +$ $+(M_o - M_p) \times Cm_p$ |
| Увеличение (сохранение) актива (денежных средств) за счет меньшего количества купленного материала | $(M_o - M_p) \times Cm_p$ | |
| Увеличение (сохранение) актива (денежных средств) за счет меньшей цены материала | $(Cm_o - Cm_p) \times M_o$ | |

Заметим, что разницу между $Cm_p \times M_p$ и $Cm_o \times M_o$ можно представить в двух видах:

$$Cm_o \times M_o - Cm_p \times M_p = (Cm_o - Cm_p) \times M_o + \quad (7)$$

$$+ (M_o - M_p) \times Cm_p$$

или

$$Cm_o \times M_o - Cm_p \times M_p = (Cm_o - Cm_p) \times M_p + \quad (8)$$

$$(M_o - M_p) \times Cm_o$$

В большинстве учебников рекомендуется рассчитывать отклонения по цене материалов, умножая разницу между нормативной и фактической ценой не на нормативное, а на фактическое количество использованных материалов. Если в организации используется такой подход, то отклонение, возникающее из-за одновременного изменения цены и использования материала, входит в отклонение по цене материала. Такой подход объясняется тем, что сотрудник отдела закупок отвечает за эффективность всех закупаемых материалов, независимо от того, обоснованно или нет эти материалы используются затем производственными

отделами. Хотя однозначного ответа на такой вопрос в рамках нормативного учета нет.

Такое комбинированное отклонение фактически связано с деятельностью как отдела закупок, так и производственного отдела, что похоже на не прямые затраты, которые распределяются на подразделения экономически целесообразным путем. Т.е. абсолютно верного ответа не существует.

В системы сбалансированных показателей оперируют лишь одним из параметров (сомножителей), формирующих величину затрат. Этот параметр может быть четко увязан с одним и подразделений, поэтому от этой проблемы можно уйти.

Такое комбинированное отклонение в терминах суммы затрат, а не одного параметра можно считать проявлением синергетического эффекта.

С точки зрения ССП нас интересует не изменение в финансовом состоянии на конечную дату, что описывает уравнение (5), а отклонение на ту же самую дату стационарного финансового состояния от перспективного.

Предположим, мы определили перспективные цену и количество используемого материала. Тогда после операции закупки требуемого количества сырья для необходимого объема производства мы можем записать балансовые тождества для стационарной и перспективной ситуации.

$$A + Cm_o \times M_o = O + Cm_o \times M_o + K$$

$$A + Cm_p \times M_p = O + Cm_p \times M_p + K$$

Вычитая из первого тождества второе можно получить

$$\begin{aligned} (Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p &= \\ = (Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p & \end{aligned} \tag{9}$$

Левая часть тождества (9) представляет собой экономию актива, за счет более низких затрат за материалы, связанных с ценой и эффективностью использования. Поэтому при продаже готовой продукции выбывает актив (себестоимость реализованной продукции) на меньшую сумму, принося тот же доход. Поэтому в правой части (9) выражение связано не с обязательствами, а с финансовым результатом.

Действительно, можно считать, что положительное слагаемое $Cm_p \times M_p$ в левой части тождества (5) представляет собой не исходные материалы, а материалы, которые уже находятся в готовой продукции. Это слагаемое можно записать в виде $Cqm_p \times Q$, где Cqm_p – перспективная составляющая прямых материальных затрат на единицу продукции в перспективной производственной себестоимости готовой продукции, Q – количество готовой продукции, которое будет реализовано. Заметим, что индекс при Q отсутствует, поскольку мы рассматриваем ситуацию, в котором обычный объем продаж совпадает с перспективным.

Для более правильного отражения того, что в правой части тождества (9) показано отклонение в финансовом результате, а не в обязательствах, заменим это выражение с учетом вышесказанного.

$$(Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p = (Cqm_o - Cqm_p) \times Q \quad (10)$$

В данной записи левая часть представляет собой отклонение в чистых активах, а правая часть отклонение в финансовых результатах, связанное с отклонением в прямых материальных затратах в производственной себестоимости реализованной продукции.

Процесс преобразования материалов в готовую продукцию с последующей реализацией может занимать значительный период времени, однако этот операционный цикл значительно более малый по сравнению со сроками реализации стратегии согласно ССП.

Преобразование сырья в готовую продукцию и реализация готовой продукции отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

| Счет | Дебет | Кредит |
|---------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Незавершенное производство | $Cm_p \times M_p$ | |
| Материалы | | $Cm_p \times M_p$ |
| Готовая продукция | $Cqm_p \times Q$ | |
| Незавершенное производство | | $Cqm_p \times Q$ |
| Себестоимость реализованной продукции | $Cqm_p \times Q$ | |
| Готовая продукция | | $Cqm_p \times Q$ |
| Финансовый результат | $Cqm_p \times Q$ | |
| Себестоимость реализованной продукции | | $Cqm_p \times Q$ |

При классическом нормативном учете при более эффективном использовании материалов в незавершенном производстве остаются неиспользованные материалы. В нашем случае исходно покупается такое количество материала, которое полностью должно пойти на изготовление продукции, т.е., отсутствуют запасы незавершенного производства..

В дальнейшем мы будем использовать не абсолютные характеристики финансового состояния, а отклонение в них на примере тождества (10). В отличие от изменения в финансовом состоянии, которое фактически связано с разницей между финансовым состоянием на конец и начало периода, под отклонением в финансовом состоянии мы будем понимать разницу между стационарным и перспективным финансовым состоянием.

Запишем аналог тождества (10) для прямых трудозатрат

$$(Cw_o - Cw_p) \times T_o + (T_o - T_p) \times Cw_p = (Cqw_o - Cqw_p) \times Q \quad (11)$$

Здесь Cw обычная и перспективная тарифная ставка основных рабочих за один час работы, а T – обычное и перспективное время для производства Q единиц продукции.

Правая часть тождества (11) представляет собой изменение (увеличение) в финансовом результате за счет прямых трудозатрат, первое слагаемое в правой части – экономия/перерасход ресурсов (активов), связанных с введением

перспективной ставки почасовой оплаты труда, а второе слагаемое – с повышением/снижением эффективности труда (затраченного времени).

Прибавим уравнение (11) к уравнению (10)

$$(Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p + (Cw_o - Cw_p) \times T_o + (T_o - T_p) \times Cw_p = (Cq_o - Cq_p) \times Q \quad (12)$$

Здесь Q – обычный и перспективный объем производства/продаж, $Cq=(Cqm+Cqw)$ - производственная себестоимость единицы товара, где Cqm и Cqw соответственно прямые материальные и прямые трудовые затраты на единицу произведенной и реализованной продукции, которые определяются из формулы.

$$Cqm = Cm \times \frac{M}{Q}, Cqw = Cw \times \frac{T}{Q}$$

На данном этапе производственные накладные расходы, в том числе и амортизацию не будем принимать во внимание.

Пусть P_o и P_p соответственно обычная и перспективная цена продажи единицы продукции, а $P_o \times Q$ и $P_p \times Q$ соответствующий доход. Прибавим к обеим частям выражения (12) $(P_p - P_o) \times Q$.

$$(Cm_o - Cm_p) \times M_o + (M_o - M_p) \times Cm_p + (Cw_o - Cw_p) \times T_o + (T_o - T_p) \times Cw_p + (P_p - P_o) \times Q = \Delta Pr \quad (13)$$

Здесь ΔPr –отклонение в прибыли (превышение прибыли с учетом введения ССП над обычной прибылью), определяемое по формуле.

$$\Delta Pr = (P_p - P_o) \times Q - (Cq_p - Cq_o) \times Q \quad (14)$$

Введем следующие обозначения в тождестве (16)

$$Pc = (Cm_o - Cm_p) \times M_o + (P_p - P_o) \times Q$$

$$Pb = (M_o - M_p) \times Cm_p + (Cw_o - Cw_p) \times T_o \quad (15)$$

$$Pd = -(T_p - T_o) \times Cw_p$$

$$Pf = \Delta Pr$$

Здесь Pc , Pb , Pd , Pf значения, которые можно связать соответственно с перспективами клиентов, бизнес-процессов, инноваций и роста, а также финансов.

Заметим, что мы взяли перспективу Pd со знаком минус по сравнению с перспективами Pc , и Pb , поскольку в данной модели перспектива инноваций и роста связана с ростом ставки заработной платы (аналог негативного отклонения в нормативном учете), при которой нанимаются более квалифицированные работники, что должно привести к позитивному отклонению, как в использовании,

так и цене материала, т.е., положительному значению перспектив клиентов и бизнес процессов.

Тождество (13) в терминах перспектив ССП тогда может быть записано в виде

$$P_c + P_b = P_d + P_f \quad (16)$$

Таким образом, по аналогии с балансовым тождеством перспективы клиентов и бизнес-процессов можно считать аналогом актива, финансовая перспектива в точности является отклонением в финансовых результатах, т.е. связана с собственным капиталом.

Насколько корректным является увязывание перспективы инноваций и роста с человеческим капиталом, оставим пока за рамками данного исследования.

Заметим, что более корректным является тождество (16) по сравнению с выражениями (15), поскольку, например, цена материала может быть также связана с инновацией и ростом.

Рассмотрим пример.

Уменьшение перспективной цены и перспективного объема используемых материалов по сравнению с их обычным значением должно быть основано на планировании определенных действий, результатом которых и является это уменьшение.

Например, за счет определенных скидок мы планируем добиться меньшей отпускной цены у поставщика, сэкономить на доставке за счет выбора оптимального режима движения нашего автотранспорта. При этом мы должны стимулировать водителя на такой режим движения.

Поэтому себестоимость единицы материала может быть представлена в виде:

$$C_m = C_{m_i} + C_{m_t} + C_{m_d}$$

где первое слагаемое связано с отпускной ценой единицы материала, второе со стоимостью его доставки, третье – с заработной платой водителя. В результате запланированных мероприятий первые два слагаемых уменьшаются, а третье увеличится, не превышая при этом суммы первых двух.

Тогда второе слагаемое в левой части уравнения (16) с учетом знаков может быть записано в виде:

$$(C_{m_o} - C_{m_p}) \times M_o = (\Delta C_{m_i} + \Delta C_{m_t} - (-C_{m_p})) \times M_o \quad (17)$$

Левая часть этого выражения присутствует в правой части тождества (13) и представляет собой увеличение финансового результата за счет цены материала. В системе сбалансированных показателей это слагаемое в правой части уравнения (13) можно связать с перспективой финансов. Первое слагаемое в правой части тождества (17) можно связать с перспективой клиентов, второе с перспективой бизнес-процессов, а третье – с перспективой инноваций и роста, что соответствует тождеству (16).

Поскольку левая часть тождества (16) является аналогом активов, а правая часть – аналогом пассива, то тогда запись операций или сбалансированной

взаимосвязи между перспективами ССП можно осуществлять аналогично правилу бухгалтерских записей.

| Дебет | Кредит |
|---------------------------|---------------------------|
| Увеличение P _c | Уменьшение P _c |
| Увеличение P _b | Уменьшение P _b |
| Уменьшение P _f | Увеличение P _f |
| Уменьшение P _d | Увеличение P _d |

Ключевая разница между отражением операций на счетах бухгалтерского учета и счетах перспектив заключается в том, что на первых счетах отражаются абсолютные суммы, на вторых – отклонения. Понятия оборотов и сальдо также применяются к счетам перспектив.

Заметим, что прямая операция, типа

| Дебет | Кредит |
|---------------------------|---------------------------|
| Увеличение P _c | Увеличение P _d |

может быть сильно растянута во времени, поскольку для достижения роста показателей, связанных с взаимоотношениями с клиентами, необходимо сначала осуществить вложение в инновации и рост (более ранняя дата), а потом получить результат в виде увеличения клиентской перспективы (более поздняя дата).

| Дебет | Кредит |
|---------------------------|---------------------------|
| Более ранняя дата | |
| Уменьшение P _f | Увеличение P _d |
| Более поздняя дата | |
| Увеличение P _c | Увеличение P _f |

Счет P_f в данном случае, по сути, является контрольным счетом, который может отражать такую разницу во времени.

В этом разрыве во времени, кстати, и проявляется особая роль ССП, которая увязывает стратегические цели с тактическими задачами.

Т.е., для перехода предприятия из одного состояния в другое (определенное миссией и видением) устанавливаются показатели ССП в виде либо абсолютных, либо относительных параметров изменения, которые должны изменяться пошагово в течение определенного периода, достигая установленных значений к концу периода, установленного стратегией перехода. После этого предприятие может снова работать в обычном режиме, но на другом уровне.

Поэтому можно говорить, что связь между стратегией и тактикой согласно ССП проявляется в таком пошаговом процессе, ясном для всех его участников.

Заметим, что каждая из перспектив системы сбалансированных показателей может появиться только тогда, когда планируется перевести предприятие в новое состояние.

Таким образом, в предложенной системе двойной записи относительно перспектив ССП отражается только отклонение по дебету и кредиту перспектив. В этом смысле можно говорить о равенстве соответствующих дебетовых и кредитовых оборотов. Часто компания не желает показывать публично денежные значения каждой из перспектив, поэтому часто речь может идти об относительных показателях, например, снизить цену приобретаемого сырья на 5%. Или, для того

чтобы отразить пошаговый характер связи между стратегией и тактикой, такая цель может быть выражена словами «снижать цену приобретаемого сырья на 5% ежегодно в течение N лет».

ВЫВОДЫ. Ключевым отличием между ССП и нормативным учетом является то, что в нормативной учетной системе основным измерителем являются отклонения в затратах и доходах, которые, по сути, являются производением двух или более факторов. В ССП акцент смещают на один из сомножителей, который считают ключевым и должен будет измениться в результате реализации стратегии.

В нормативном учете центры затрат, как бы противопоставляются друг другу. Например, если фактические прямые материальные затраты оказались выше нормативных затрат, то причина может быть в высокой цене сырья или неэффективном использовании материала. Отвечают за это разные центры ответственности (отдел снабжения или цех). Например, отдел снабжения решил покупать сырье более низкого качества за меньшую цену, что привело к увеличению количества используемого сырья. ССП устанавливает более тесную причинно-следственную связь между разными факторами и центрами ответственности, что, скорее, приводит к сотрудничеству, а не конфронтации между этими центрами.

Третьей важной особенностью ССП является ее возможность переводить стратегические цели в тактические задачи. Категории нормативных затрат являются здесь хорошим примером для иллюстрации такого пошагового перехода.

Поскольку система нормативного учета является порождением общей системы учета, показано, что между ССП и бухгалтерским учетом также есть связь. Перспективы ССП являются отклонениями в элементах финансовой отчетности и с ними можно работать в соответствии с правилами двойной бухгалтерской записи через дебет и кредит счетов перспектив ССП.

Список литературы

1. Kaplan R.S. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System / R.S. Kaplan, D.P. Norton // Harvard Business Review. – January-February. – 1996. – P. 75-85.
2. Каплан Р.С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон ; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп - Бизнес, 2004. – 416 с.
3. Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей – шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / Пол Р. Нивен; пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. – 328 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: [издание на русском языке]. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 1136 с.

Чепоров В.В. Бухгалтерська природа системи збалансованих показників / В.В. Чепоров // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. – 2011. – Т. 24 (63). № 1. - С. 234-245.

В роботі проводиться доказ зв'язку системи збалансованих показників (СЗП) та систему бухгалтерського обліку. Наводиться різниця між нормативною системою обліку та СЗП, будується модель балансового рівняння для перспектив СЗП. Зроблені висновки о важливості СЗП як інструмента стратегічного планування, яка пов'язує стратегічні цілі з тактичними задачами.

Ключові слова: система збалансованих показників (СЗП), нормативна система бухгалтерського обліку, балансове рівняння, аналіз відхилень, подвійний бухгалтерський запис.

Cheporov V.V. The accounting nature of the Balanced Scorecard system / V.V. Cheporov // Scientific Notes of Taurida National V.I. Vernadsky University. – Series: Economy and Management. – 2011. - Vol. 24 (63), № 1. – P. 234-245.

In work the proof of communication of Balanced Scorecard (BSC) and accounting systems is resulted. To be resulted distinction between standard cost system of the accounting and the BSC, the model of balance equation for BSC perspectives is under construction. Conclusions are drawn on importance of the BSC as tool of the strategic planning, connecting the strategic goals and the tactical problems .

Keywords: Balanced Scorecard, standard cost system of accounting, balance equation, the analysis of variances, accounting double entry.

Статья поступила в редакцию 20. 12. 2010 г.