
Р. Каплан, Р. Купер

Построение систем управления затратами

Глава 1*

Системы управления затратами и эффективностью компании

*Перевод Ю.И. Шевелевой
под редакцией И.И. Баранова*

Системы управления затратами [*cost systems*] компаний выполняют три основные функции. Во-первых, применительно к промышленным предприятиями, они относят производственные издержки данного периода на выпуск готовой продукции так, чтобы их можно было разделить между стоимостью реализованной продукции и стоимостью запасов. В этом случае речь идет о функции подготовки финансовой отчетности. Во-вторых, системы управления затратами обеспечивают обратную связь работникам и менеджерам, поставляя информацию об эффективности процессов и контроле издержек. В-третьих, информация используется для оценки затрат по операциям, продуктам, услугам и отдельным клиентам.

Функция финансовой отчетности возникает в ответ на требования лиц, являющихся *внешними* контрагентами по отношению к организации: инвесторов, кредиторов, органов регулирования и налоговых органов. Процедуры выполнения функции внешней финансовой отчет-

* Глава 1 из книги Cooper R., Kaplan R. S. «Design of Cost Management Systems», которая готовится к выходу в свет в 2006 году в издательстве «Экономическая школа».

ности регулируются огромным множеством правил и распоряжений, установленных налоговыми органами, правительственными учреждениями, частными организациями, занимающимися определением стандартов, и профессиональными организациями бухгалтеров. Две другие функции возникают в связи с *внутриорганизационными* нуждами: потребностями менеджеров в точной и своевременной информации о затратах для принятия стратегических решений и оперативного совершенствования деятельности с целью увеличения рентабельности. Менеджерам требуется обоснованная информация для принятия таких стратегических решений, как:

- о разработка продуктов и услуг, которые бы одновременно отвечали ожиданиям клиентов и могли быть произведены и проданы с прибылью;
- о принятие решений по ассортименту и инвестициям;
- о выбор среди альтернативных поставщиков;
- о ведение переговоров с клиентами по ценам, характеристикам продукта, качеству, доставке и обслуживанию;
- о организация эффективной дистрибуции и сервиса в соответствии с требованиями целевых рынков и целевых групп клиентов.

Менеджеры также используют точную своевременную информацию для оперативного совершенствования деятельности, например, для:

- о постоянных и дискретных (реинжиниринг) улучшений качества, эффективности и скорости выполнения работ;
- о обучения работников, непосредственно общающихся с клиентами, и постоянного совершенствования их деятельности.

В прошлом многие компании пытались реализовывать функции финансовой отчетности, стратегического управления затратами, оперативного контроля и совершенствования деятельности посредством единственной системы калькулирования. В условиях ограниченного разнообразия продуктов и процессов и там, где совершенство процессов не было решающим фактором достижения успеха, одной системы калькулирования, может, и было достаточно. Но теперь это уже невозможно. Компания уже не может реализовать все функции финансового и управленческого учета, используя только одну систему калькулирования и управления затратами. На рис. 1.1 представлено состояние сложных

систем оценки и управления затратами компании. Менеджеры могут рассматривать развитие интегрированных систем управления затратами и оценки эффективности своих компаний как последовательность четырех уровней.

<u>Характеристики систем</u>	I уровень	II уровень	III уровень	IV уровень
	Разрозненные	Ориентированные на подготовку финансовой отчетности	Специализированные, автономно функционирующие системы	Интегрированные
Качество информации	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Много ошибок ▪ Большие отклонения 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Никаких неожиданностей ▪ Удовлетворяют требованиям аудита 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Объединенные базы данных ▪ Автономно функционирующие установленные системы ▪ Неформальные связи между различными системами 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Полностью связанные базы данных и системы управления
Внешняя финансовая отчетность	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Неадекватны 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Приспособлены для целей финансовой отчетности 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Системы II уровня, поддерживаемые для выполнения финансовых операций и подготовки отчетов за период 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Системы финансовой отчетности
Оценка затрат на производство продуктов и обслуживание клиентов	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Неадекватны 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Не дают точной информации ▪ Имеются скрытые затраты и прибыли 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Калькулирование стоимости производства продуктов и обслуживания клиентов по операциям 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Интегрированные системы управления по операциям (АВМ-системы)
Операционный и стратегический контроль	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Неадекватны 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Только финансовая обратная связь; возможность расчета отклонений ▪ Дают несвоевременную и слишком агрегированную информацию 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Калькулирование кайдзен; центры псевдо-прибыли; своевременная нефинансовая обратная связь 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Оперативные и стратегические системы измерения эффективности

Рис. 1.1. Четыре уровня развития систем калькулирования и управления затратами

Системы I уровня: системы, недостаточные для подготовки финансовой отчетности

В некоторых компаниях системы калькулирования затрат недостаточны даже для нужд финансовой отчетности. Неадекватность систем возникает из-за низкого качества внутрифирменного контроля за регистрацией транзакций: транзакции или вообще не учитываются, или учитываются с ошибками. Системы I уровня характерны для вновь созданных компаний, у которых пока еще не было времени или ресурсов для внедрения качественной системы управления финансами. Но они могут функционировать и в зрелых компаниях, продолжающих использо-

вать финансовые системы, установленные десятилетия назад и называемые «исторически сложившимися системами». В настоящее время эти системы технологически устарели, их сложно поддерживать, поскольку первоначальные разработчики покинули компанию и произошло так много недокументированных изменений и обновлений, что толком никто до конца уже не понимает механизм и логику существующей системы. Но с другой стороны, в краткосрочной перспективе от системы нельзя и отказаться, поскольку она является единственным механизмом учета и проведения финансовых трансакций.

Некоторые системы I уровня содержат некорректные алгоритмы распределения накладных затрат по продуктам по мере прохождения ими различных стадий обработки и алгоритмы корректировки старых нормативных затрат в соответствии с настоящим уровнем цен. Неверные алгоритмы ведут к ошибкам в учете, так что балансовая стоимость запасов почти наверняка не совпадает с их физическим наличием. Системы калькулирования ряда компаний не учитывают весь объем производства компании за период. В результате производственные издержки за период относятся только на ту часть выпуска, которая остается неизменной в каждом периоде. Например, могут быть не учтены затраты на производство опытного или пробного образца продукта, а затраты, связанные с производством второстепенных продуктов, могут без всяких на то оснований распределяться на основную продуктовую линию.

Даже компании, имевшие когда-то вполне адекватные системы финансовой отчетности, могут обнаружить неадекватность системы после поглощения других организаций. Обычно финансовые системы во вновь приобретенных компаниях или подразделениях независимы друг от друга и несовместимы. Различные системы имеют разные главные книги, в них по-разному классифицируется один и тот же тип финансовых трансакций. Вероятно, различаются и предположения о распределении общезаводских и косвенных затрат на продукты с целью оценки запасов

Выделяют следующие признаки систем I уровня:

- о требуются большие затраты времени и ресурсов для подготовки консолидированной отчетности внутри компании и закрытия бухгалтерских книг в конце каждого отчетного периода;
- о на некоторые продукты или услуги компании затраты

- вообще не относятся;
- о в конце каждого отчетного периода возникают неожиданные отклонения, когда физическое наличие запасов не согласуется с их балансовой оценкой
 - о аудиторы постоянно требуют проводить частичное списание запасов по итогам внутренних и внешних проверок;
 - о бухгалтеры делают множество специальных корректирующих записей в финансовых отчетах после завершения подготовки отчетности;
 - о менеджеры не верят в полноту и качество финансовой отчетности.

Исторически сложившиеся системы со временем устаревают и более не могут адекватно функционировать даже для выполнения простейшей из трех функций систем калькулирования, а именно оценки запасов и измерения затрат на реализованную продукцию в целях подготовки финансовой отчетности. Очевидно, что если системы не отвечают этой цели, то они не соответствуют требованиям двух других функций: оценке затрат на операции, продукты, услуги и клиентов и обеспечению обратной связи для работников и менеджеров с целью получения информации об эффективности процессов.

К счастью, большинство компаний отказывается от систем I уровня, а те, которые до сих пор их используют, могут приобрести и установить современные системы бухгалтерского учета, которые помогают избежать всех перечисленных выше проблем.

Системы II уровня: системы, ориентированные на подготовку финансовой отчетности

В настоящее время большинство систем учета затрат и калькулирования выполняют функцию подготовки финансовой отчетности вполне адекватно. Эти системы используют общую информацию и систему счетов для различных бизнес-единиц таким образом, чтобы финансовые менеджеры могли без труда сравнить и обобщить финансовые результаты множества подразделений дивизионов и предприятий, входящих в состав компании. Благодаря этому полный финансовый отчет может быть

подготовлен практически сразу после завершения отчетного периода с минимальными корректировками, если в них возникает необходимость. В таких системах отчеты соответствуют стандартам, установленным правительственными, регулируемыми, налоговыми органами, а также органами стандартизации финансовой отчетности. При этом регистрируется вся необходимая информация, что позволяет соответствовать жестким требованиям аудита и внутреннего контроля.

Однако системы II уровня (рис. 1.2), оценивают стоимость отдельных продуктов с помощью тех же простых, агрегированных методов, которые используются для подготовки внешней финансовой отчетности, оценки запасов и измерения затрат на реализованную продукцию. Например, некоторые компании продолжают использовать систему калькулирования, согласованную на простом распределении накладных затрат пропорционально прямым затратам труда, возможно, даже с единственной нормой распределения, несмотря на наличие заводов с разнообразными процессами, включающими как ручную сборку, так и высокоавтоматизированную обработку. Даже тогда, когда норма накладных затрат достигает 500–1000 % прямых затрат труда, аудиторы, регулирующие и налоговые органы вполне удовлетворены методами распределения производственных накладных затрат на продукты. Компании получают положительные заключения аудиторов, поскольку последних больше волнует постоянство использования методов распределения из года в год, нежели точность расчета затрат на отдельные центры затрат или продукты. Пока агрегированные отчетные данные о запасах и затратах на реализованную продукцию примерно отражают действительность, внешние пользователи удовлетворены качеством информации.

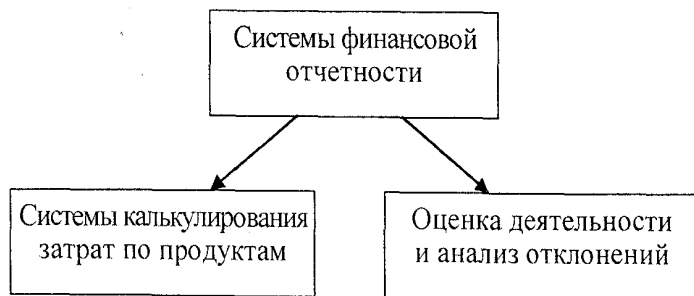


Рис. 1.2. Системы калькулирования II уровня зависят от системы внешней финансовой отчетности

Однако применение столь агрегированных методов распределения общезаводских накладных затрат на продукты дает очень скудную информацию менеджерам. К тому же затраты части ресурсов организации, особенно используемых для конструирования и разработки продукта, маркетинга, продаж и дистрибуции, вообще невозможно отнести на какие-либо объекты затрат, поскольку такие издержки не являются категорией запасов в терминах финансовой отчетности. Даже несмотря на очевидность того, что эти ресурсы помогают организации удовлетворять спрос отдельных клиентов, каналов и рынков, финансовая система не относит затраты этих ресурсов на пользователей. Такое калькулирование не только не целесообразно, но и не допустимо для целей составления финансовой отчетности.

Многие компании, осознав произвольный характер распределения общезаводских накладных затрат при оценке запасов, переключились на системы калькулирования по прямым затратам [direct costing] для облегчения принятия управленческих решений. Системы калькулирования по прямым затратам относят на продукты только материальные затраты и прямые затраты труда, игнорируя накладные затраты при расчете рентабельности продуктов, услуг и клиентов. Методы калькулирования по прямым затратам дают хорошие результаты, если игнорируемые в этом случае косвенные затраты и затраты вспомогательных подразделений представляют собой малую долю общих затрат или если, как утверждают сторонники системы калькулирования по прямым затратам, они относятся к категории «постоянных». Но на самом деле оказывается, что косвенные и вспомогательные затраты не являются постоянными и даже переменными. Для множества организаций эти затраты являются «суперпеременными» они растут более высокими темпами, чем объем производства или продаж.

Помимо ограниченной способности оценить затраты на производство продуктов и обслуживание клиентов, менеджеры также обнаружили, что традиционные системы калькулирования по нормативным затратам не способны обеспечить обратную связь руководителям и работникам центров ответственности. Исторически специалисты в области управленческого учета были счетоводами; они занимались нейтральным наблюдением, находясь где-то в стороне, вдали от основных операций компании, и зачастую даже не обращали внимания на процессы производства и постав-

ки продуктов и услуг. Специалисты по управленческому учету на основе данных финансового учета составляли периодические отчеты, в которых сопоставлялись фактические и плановые (нормативные) издержки. Эти периодические отчеты об эффективности работы предприятия призывались к финансовой отчетности, так что они появлялись на несколько дней или недель позже описываемых в них событий. Отчеты были заполнены специфическим жаргоном учета затрат — распределениями и отклонениями, исчисляемыми разными способами, и поэтому были совершенно непонятными работникам, чья деятельность оценивалась таким образом.

Кроме задержек и сложности интерпретации этих отчетов, их философская основа противоречила требованиям новой операционной среды организации. Традиционные системы контроля затрат, основанные на использовании нормативных показателей и расчете отношений, придавали особое значение стабильности, контролю и эффективности отдельных машин, работников и подразделений. Такой акцент не отвечает требованиям конкуренции в современном мире, когда во главу угла ставятся программы постоянного и дискретного (реинжиниринг) совершенствования деятельности и межфункциональная интеграция, необходимая для создания гибких, высококачественных процессов, направленных на удовлетворение спроса клиентов.

Таким образом, системы калькулирования II уровня абсолютно не отвечают двум основным управленческим целям:

1. Оценка стоимости операций и бизнес-процессов, а также оценка затрат и рентабельности по отдельным продуктам, услугам, клиентам и подразделениям;
2. Обеспечение обратной связи для совершенствования бизнес-процессов.

Системы III уровня: специализированные автономные системы для целей управления

Многие компании сегодня разрабатывают специализированные подходы к построению функций составления финансовой отчетности, измерения затрат и управления эффективностью (рис. 1.3). Системы калькулирования III уровня состоят из:

- о системы II уровня для подготовки периодических финан-

- совых отчетов внешним пользователям;
- о одной или нескольких систем калькулирования затрат по операциям [*activity-based cost, ABC*], которые наряду с данными «официальной» финансовой отчетности используют для целей стратегического управления сведения из иных информационных и операционных систем;
 - о систем оперативной обратной связи, обеспечивающих управляющих и работников, непосредственно общающихся с клиентами, своевременной и точной информацией, как финансового, так и нефинансового плана, об эффективности, качестве и длительности бизнес-процессов.

На стадии построения систем III уровня компании пользуются действующей системой II уровня для подготовки финансовых отчетов для внешних пользователей: акционеров, регулирующих и налоговых органов. Компаниям требуется базовая финансовая система для регистрации своих транзакций, их отнесения на определенные счета главной книги, а также для агрегирования и обработки в процессе составления установленных законодательством периодических финансовых отчетов. Учитывая тот факт, что в большинстве компаний уже созданы финансовые системы, позволяющие достичь этих целей, нецелесообразно их разрушать только потому, что они неприспособлены для принятия управленческих решений, обучения и совершенствования деятельности работников. Однако компаниям зачастую хочется упростить свои системы II уровня, поскольку функции сбора управленческой информации по центрам ответственности и расчета стоимости отдельных продуктов будут выполнять новые, кастомизированные системы. Для подготовки внешних отчетов компанию может устроить выделение одного или нескольких центров затрат и использование простых баз распределения, таких как заработная плата, машино-часы или материальные затраты.

С помощью мощных микрокомпьютеров и сетевых систем связи с клиентами имеющуюся информацию можно легко обрабатывать специализированными системами управленческого учета. Время создания таких систем измеряется месяцами, а не годами, а их общая стоимость — десятками сотнями тысяч долларов, а не миллионами, которые требуются для создания абсолютно новой финансовой системы.

Одна из таких специализированных систем предназначена для стратегического управления затратами и основывается на расчете зат-

рат по операциям. В главах 4–9 мы более подробно обсудим роль систем калькулирования затрат по операциям в принятии менеджерами стратегических решений и определении приоритетных операций с целью совершенствования процессов. Однако системы *ABC* не целесообразно использовать для принятия краткосрочных решений и оперативного контроля. Необходим и второй тип управленческих финансовых систем, обеспечивающих ежедневную обратную связь для оценки эффективности бизнес-процессов. В главе 3 мы рассмотрим, как некоторые компании используют новаторские системы управления затратами и эффективностью для целей обучения и совершенствования деятельности.



Рис. 1.3. Системы калькулирования III уровня разрушают связь с системами финансовой отчетности

Системы IV уровня: интегрированные системы финансовой отчетности и управления затратами

На IV уровне интегрируются две основные системы управления затратами и эффективностью, разработанные на III уровне (система калькулирования по операциям и система оперативной обратной связи), что создает основу для подготовки внешних финансовых отчетов (рис. 1.4). Интеграция достигается посредством систем планирования ресурсов предприятия (*enterprise resource planning, ERP*), которые позволяют объединить и координировать все основные бизнес-функции: закупки, производство, маркетинг, продажи, логистику и выполнение заказа, а также вспомогательные услуги, такие как управление персоналом и ведение

учета. Например, с помощью системы *ERP* заказ сотрудника службы продаж, сделанный в любом месте земного шара, запускает механизм доставки товара с любого регионального склада или внесения в график производства на соответствующем заводе. Затем система автоматически обновляет информацию об уровне запасов, закупке материалов, графике производства, сведения о клиенте и бухгалтерские данные.



Рис. 1.4. Уровень IV: интегрированные системы управления затратами

Системы *ERP* позволяют компаниям использовать целый ряд интегрированных операционных, финансовых и управленческих систем. Системы *ERP* предоставляют общую структуру данных и централизованное, доступное для разных категорий пользователей хранилище информации, что позволяет вводить данные и получать к ним доступ в любой точке мира. Обладая подобной технологией менеджеры могут представить себе создание единой интегрированной системы на основе автономных систем калькулирования по операциям оперативного совершенствования деятельности и обучения. Интеграция может создать новые возможности, недоступные на этапе функционирования отдельных систем подготовки финансовой отчетности, калькулирования затрат по продуктам, клиентам и процессам, а также оперативной обратной связи и обучения.

Такая интеграция будет описана в главе 10 после обсуждения основ систем *ABC* и оперативной обратной связи. На данном этапе можно

сделать следующее обобщение: система калькулирования по операциям должна стать основой для бюджетирования в организации, которая санкционирует закупки ресурсов и соответствующие расходы всех подразделений. Такие бюджеты по операциям затем используются для системы оперативной обратной связи с целью сравнения и анализа фактических расходов, понесенных каждым подразделением в течение года. В свою очередь система оперативной обратной связи дает для калькулирования по операциям самую последнюю информацию об эффективности операций и загрузке производственных мощностей. Это позволяет обновлять ставки драйверов затрат (*cost driver rates*), используемые при калькулировании по операциям, если в организации происходят значительные изменения операционной эффективности и загрузки мощностей для выполнения определенных операций. Такая обратная связь позволяет быстро корректировать ставки драйверов затрат на основе оперативных данных о совершенствовании деятельности.

Заключение

Эта книга посвящена инновациям в области построения систем управления затратами, осуществляемым с целью совершенствования получаемой менеджерами и работниками информации об экономическом состоянии их организации. Сегодня компании могут выбирать между тремя различными типами систем калькулирования:

1. Простая система калькулирования по нормативным затратам, отвечающая требованиям подготовки финансовой отчетности в части калькулирования стоимости реализованной продукции и оценки запасов в каждом отчетном периоде.
2. Локальная система оперативного контроля и обучения, поддерживающая постоянное совершенствование деятельности и повышение эффективности.
3. Одна или несколько систем управления затратами по операциям для оценки стоимости операций и процессов, а также затрат и рентабельности в разрезе продуктов, клиентов, поставщиков, регионов и центров ответственности.

В главе 2 мы рассмотрим базовую структуру, используемую всеми системами калькулирования, в особенности традиционными системами, существовавшими до появления систем постоянного совершенствования деятельности и калькулирования по операциям, а в главе 3 — системы

для оперативного контроля и обучения. Мы изучим системы финансовой и нефинансовой оценки, которые дают возможность работникам не только обеспечивать устойчивость операций и контролировать их, но и постоянно их совершенствовать. В главах 4–9 мы ознакомимся со структурой и использованием систем калькулирования по операциям. Сначала остановимся на исторически первых системах калькулирования по операциям, используемых производственными компаниями, а затем обсудим использование модели *ABC* при управлении взаимоотношениями с клиентами-поставщиками, а также в компаниях сферы услуг. В заключение будет показано, каким образом системы *ERP* позволяют компаниям интегрировать системы управления затратами и эффективностью и открывают новые возможности для бюджетирования для делегирования полномочий по приобретению ресурсов.

Кейсы

Первый кейс, *Bridgeton Industries*. В нем рассматривается, как менеджмент принимает решения по товарной политике и аутсорсингу, используя устаревшую систему калькулирования. Последствиями этих решения стало совсем не то, что ожидалось. Пример с фирмой *Colorscope* иллюстрирует значение информации о затратах в маленькой предпринимательской фирме. В ряде кейсов о деятельности компании *Union Pacific* описана роль различных систем операционного контроля и калькулирования затрат по продукту. Кроме того, показано, что компании, работающие в сфере услуг, сталкиваются с множеством специфических сложностей калькулирования затрат по продуктам и клиентам, таким, как, например, низкий процент прямых затрат. Проблемы управления затратами в компаниях сферы услуг подробнее рассмотрены в главе 9. На примере компании *Brookwood Medical Center* показано неудовлетворительное состояние систем калькулирования во многих клиниках. Такие примитивные, по существу не имеющие права на жизнь, системы были распространены в отраслях, регулируемых государством, где прибыли «гарантировались» законодательством. И, наконец, кейс «*Индианаполис (А)*» показывает, как калькулирование по операциям может применяться в правительственной структуре, как должна использоваться информация в модели *ABC* чтобы, с одной стороны, стимулировать совершенствование процесса, а с другой — способствовать принятию стратегических решений, таких как решение об аутсорсинге.