

---

*И. Н. Баранов*

**О книге Р. Каплана и Р. Купера  
«Построение систем управления затратами»\***

Роберт Каплан, инженер по образованию, получил степень бакалавра и магистра электротехники в Массачусетском технологическом институте. Образование он продолжил в Корнельском университете, где ему была присвоена степень доктора в области исследования операций. С 1984 г. Р. Каплан является профессором Гарвардской школы бизнеса. До этого он в течение 16 лет преподавал в Высшей школе промышленного администрирования (*Graduate School of Industrial Administration*) Университета Карнеги-Меллона, шесть лет был деканом этой школы (1977–1983 гг.).

Схожее образование получил и Дэвид Нортон — постоянный соавтор работ Каплана по системам оценки деятельности. Со степенью бакалавра электротехники он закончил Уорчестерский политехнический институт, получив затем степень магистра исследования операций во Флоридском технологическом институте и доктора бизнес администрирования в Гарварде. Работая в качестве консультанта, он последовательно был одним из основателей и президентом трех фирм. Первая из них — *Nolan, Norton & Company*, являющаяся частью KPMG, — при помощи своего исследовательского подразделения *Nolan Norton Institute* провела в 1990 г. проект с участием 12 компаний, добившихся наибольших

---

\* Cooper R., Kaplan R. S. 1999. *Design of Cost Management Systems*. 2nd ed. Prentice-Hall: Upper Saddle River, N. J.

успехов в разработке систем оценки деятельности. Этот проект и послужил основой для разработки сбалансированной системы показателей. Следующая консультационная фирма, созданная под руководством Д. - Нортон, — *Renaissance Solutions*, — специализировалась уже на услугах по внедрению этой системы. Это направление работы было продолжено в действующей и ныне *Balanced Scorecard Collaborative*, совет директоров которой возглавляет Р. Каплан.

Роберт Каплан уже на момент создания сбалансированной системы показателей был, пожалуй, наиболее авторитетным специалистом в области управленческого учета. В последующем его вклад был отмечен двумя ведущими профессиональными организациями в этой сфере: в 1994 г. он получил премию «За выдающийся вклад в учетную профессию» Института сертифицированных специалистов по управленческому учету Великобритании (*The Chartered Institute of Management Accountants*), а в 2001 г. премию за выдающиеся заслуги Института специалистов по управленческому учету США (*Institute of Management Accountants*).

Высокий научный авторитет Р. Каплана связан в первую очередь с двумя публикациями об истории развития и современных проблемах управленческого учета. В 1984 г. вышла в свет его статья «Эволюция управленческого учета» [Kaplan, 1984], а три года спустя была издана подготовленная на ее основе совместно с Томасом Джонсоном книга под весьма символическим названием «Величие и падение управленческого учета: как управленческий учет потерял свою релевантность» [Kaplan, Johnson, 1987]. В этих работах было показано, что управленческий учет в существовавшем на начало 1980-х гг. виде сложился, по сути, еще в начале века. За прошедшие шестьдесят лет количество нововведений в этой сфере на предприятиях было крайне ограниченным, а многие темы академических дискуссий (например, применение в учете агентской теории, концепции транзакционных издержек и т.д.) вообще не были связаны с практикой. Однако именно за тот же период в 60 лет информация управленческого учета потеряла свою релевантность для управления компанией, что связано в первую очередь с ее ориентированностью на обслуживание потребностей в составлении внешней финансовой отчетности. Иными словами, управленческий учет сводился по большей части к учету затрат для целей финансовой отчетности, но собираемая таким образом информация о затратах зачастую была либо

искаженной (в силу выбранной модели учета), либо недостаточной для принятия управленческих решений руководителями компаний.

Особой критике Каплан и Джонсон подвергли традиционные методы распределения косвенных затрат, состояние систем оценки деятельности подразделений компании и их адекватность процессам децентрализации и перераспределения полномочий, а также отсутствие явной связи между управленческим учетом и бурно развивавшимся стратегическим менеджментом. Принятие практически любого стратегического решения требовало отдельного сбора информации, которая просто отсутствовала в традиционной системе управленческого учета.

Роберт Каплан не ограничился ролью критика управленческого учета образца середины 1980-х гг., он предложил и направления его изменения для выхода из кризиса. Уже спустя год после публикации «Величия и падения...» он предложил новый подход к распределению косвенных затрат, известный ныне как калькулирование по операциям (*activity-based costing*)<sup>1</sup>. Вместо использования одной базы распределения всех косвенных затрат предприятия<sup>2</sup>, Каплан призвал оценивать косвенные затраты на каждую операцию отдельно и перераспределять их на продукт пропорционально индивидуальным базам, отражающим взаимосвязь затрат на операцию и объема прошедшего через нее продукта (подробное описание содержится в [Kaplan, Cooper, Maisel and others, 1992], читатели могут также обратиться к переведенным на русский язык учебникам, например, [Апчерч, 2002]).

Будучи первой практико-ориентированной инновацией в управленческом учете за долгий период времени, калькулирование по операциям практически мгновенно обрело популярность и к началу 1990-х гг. не одна тысяча компаний по всему свету либо уже внедрили эту систему, либо сделали такие попытки. Тогда же стали очевидными и ее недостатки, в первую очередь необходимость зачастую громоздкой и дорогостоящей системы учета затрат по операциям для их последующего пере-

<sup>1</sup> В переводах на русский язык данная система часто фигурирует под названиями «калькулирование по видам деятельности» и даже «функционально-стоимостной анализ».

<sup>2</sup> В США по традиции еще начала XX в. в качестве такой базы использовались прямые затраты труда в человеко-часах или другие показатели, прямо пропорционально связанные с объемом выпуска продукта. Таким образом, если объем производства какого-либо товара увеличивался на многопродуктовом предприятии, например в 2 раза, то применение такого подхода подразумевало, что количество всех операций, необходимых для его изготовления, также увеличится в 2 раза.

распределения. Большая точность расчета стоимости единицы продукта далеко не всегда была столь необходима для принятия управленческих решений, а потенциальный выигрыш от обладания такой информацией не всегда превосходил затраты на функционирование системы учета. Путеводной звездой дальнейшего развития системы стала знаменитая фраза, приписываемая Ф. Тейлору, «Вы можете управлять только тем, что можете измерить». Произошел переход от калькулирования по операциям к управлению по операциям (*activity-based management*). Использование калькулирования по операциям в качестве основной системы управленческого учета было оправдано, только если и управление также выстраивалось в разрезе операций. Управление по операциям, фактически впервые в практике управленческого учета, было явным образом связано с задачей реализации стратегии компании. Тот же путь от системы расчетов к системе управления проделали в последующем и сбалансированная система показателей [Kaplan, Norton, 2001a, 2001b], ценностно-ориентированный менеджмент (*value-based management*) и целый ряд других, менее известных подходов.

Итак, на момент разработки сбалансированной системы показателей Роберт Каплан уже имел репутацию одного из ведущих специалистов и «инноваторов» управленческого учета. Нельзя не отметить и заслуг Р. Каплана как преподавателя и автора учебников в области управленческого учета. Еще в 1988 г. он получил премию Американской ассоциации бухгалтеров (*American Accounting Association*) за выдающийся вклад в развитие образования в области учета. С тех пор его авторитет в преподавании управленческого учета только возрос. Этому способствовали опубликованные им вместе с соавторами учебники вводного курса управленческого учета (четвертое издание которого вышло в свет год назад [Atkinson, Kaplan, Young, 2003]), а также два учебника продвинутого уровня. По изданиям ставшего уже классическим «Advanced Management Accounting» (третье издание [Kaplan, Atkinson, 1998]) можно проследить изменение не только проблематики исследований, но и самой парадигмы управленческого учета с середины 1980-х гг. Другой, практически ориентированный учебник «Design of Cost Management Systems» (второе издание [Cooper, Kaplan, 1999]) содержит примерно в равной пропорции учебный материал и набор кейсов по различным аспектам построения систем управления затратами.

Как видно, репутация Р. Каплана была и остается столь высока, что практически все его новые публикации становятся обязательным чтением для специалистов в области управленческого учета. Сразу же привлекла к себе внимание и его совместная с Д. Нортонем статья 1992 г., помещенная в этом выпуске хрестоматии «Российского журнала менеджмента», в которой впервые излагалась идея сбалансированной системы показателей. «Измерение стратегической готовности нематериальных активов».

Помимо двух помещенных в данном номере статей Р. Каплану и Д. Нортону принадлежат ряд других статей (в основном предназначенных на менеджеров-практиков) и три книги по проблематике сбалансированной системы показателей. Две первые из них уже переведены на 21 язык, включая русский [Kaplan, Norton, 1996, 2002]. Не приходится сомневаться и в успехе их последней работы [Kaplan, Norton, 2003], перевод которой на русский язык должен выйти до конца нынешнего года. Это и не удивительно — по мнению редакторов *Harvard Business Review*, сбалансированная система показателей является одной из наиболее влиятельных идей в управлении бизнесом за последние 75 лет.

Какую бы позицию по отношению к ССП мы не заняли, следует признать, что работы Р. Каплана и его соавторов, включая Д. Нортон, вызвали настоящую революцию в управленческом учете за последние два десятилетия, коренным образом изменившие лицо этой дисциплины и, в значительной степени, практику работы специалистов в этой области на предприятиях. От разрозненной системы сбора данных, в основном предназначенных для целей подготовки финансовой отчетности, происходит переход к пониманию управленческого учета как комплексной информационной системы предприятия, предназначенной для поддержки процесса принятия решений, планирования и контроля. Для этого информация о затратах дополняется целым рядом иных стоимостных и натуральных, объективных и субъективных показателей. Ранее ориентированный только на внутреннюю информацию, управленческий учет вышел за пределы предприятия, получая и анализируя данные из внешней среды. Упор делается не на слове «учет», а на «управлении».

В заключение остановимся на ряде вопросов, связанных с переводом терминов управленческого учета. Учитывая, что три книги Каплана и Нортон уже вышли в свет на русском языке, мы использовали тот же перевод ключевых терминов. Так, название *Balanced Scorecard*

переводится как сбалансированная система показателей, притом, что часто используются названия «сбалансированная оценка деятельности», «сбалансированная система показателей эффективности», «сбалансированная учетная карточка» и ряд других. Ряд переводчиков обращаются к словам «производство» и «производственный» для передачи на русский язык английских *operations* и *operational*. Нами используется более общий вариант перевода «операции» и «операционный», поскольку ССП активно применяется и в организациях, оказывающих услуги. Мы надеемся, что выбранный нами подход, с одной стороны, позволит легко понять содержание статей тем, кто уже знаком с управленческим учетом по уже вышедшим в свет переводам, и в тоже время избавит от необходимости «продираться» сквозь термины тех, кто, прочитав об этой системе впервые, захочет получить о ней более полное представление из опубликованных на русском языке книг Роберта Каплана и Дэвида Нортон.

## Литература

- Алчгерч А. 2002. Управленческий учет: принципы и практика. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика.
- Atkinson A., Kaplan R. S., Young M. 2003. *Management Accounting*. 4th ed. Prentice-Hall: Upper Saddle River, N. J.
- Cooper R., Kaplan R. S. 1999. *Design of Cost Management Systems*. 2nd ed. Prentice-Hall: Upper Saddle River, N. J.
- Ittner C. D., Larcker D. F. 2003. Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review* **81** (11): 88–95.
- Kaplan R. S. 1984. Evolution of management accounting. *The Accounting Review* **59** (3): 390–418.
- Kaplan R. S., Johnson H. T. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard business school press: Boston, MA.
- Kaplan R. S., Norton D. P. 1992. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review* **70** (1): 71–79.
- Kaplan R. S., Cooper R., Maisel L., Morrissey E., Oehm R. M. 1992. *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*. Institute of Management Accountants: Montvale, N. J.

- Kaplan R. S., Norton D. P. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard business school press: Boston, MA. (Русск. пер.: Каплан Р. С., Нортон Д. П. 2004. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: Олимп-Бизнес.)
- Kaplan R. S., Atkinson A. A. 1998. *Advanced Management Accounting*. 3rd ed. Prentice-Hall: Upper Saddle River, N. J.
- Kaplan R. S., Cooper R. 1998. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard business school press: Boston, MA.
- Kaplan R. S., Norton D. P. 2001a. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: part I. *Accounting Horizons* **15** (1): 87–104.
- Kaplan R. S., Norton D. P. 2001b. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: part II. *Accounting Horizons* **15** (2): 147–160
- Kaplan R. S., Norton D. P. 2002. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard business school press: Boston, MA. (Русский пер.: Каплан Р. С., Нортон Д. П. 2004. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей. М.: Олимп-Бизнес.)
- Kaplan R. S., Norton D. P. 2003. *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard business school press: Boston, MA.
- Kaplan R. S., Norton D. P. 2004. Measuring the strategic readiness of intangible assets. *Harvard Business Review* **82** (2): 52–63.
- Norreklit H. 2003. The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society* **28** (6): 591–619.