

УДК 338

А.А. Иванов, Н.Д. Иванова

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ACTIVITY-BASED COST SYSTEM И BALANCED SCORECARD НА РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

ООО «Премьер-Продукт»

Цель: Поиск путей разрешения проблем применения Activity-Based Cost System (ABC System) и Сбалансированной системы показателей (ССП) на российских предприятиях, что будет способствовать повышению интереса менеджмента компаний к системам контроллинга затрат.

Методология: Достижение поставленной в работе цели предполагает создание классификации причин малого распространения Activity-Based Costing и ССП как систем управления затратами и персоналом среди российских компаний.

Результаты и область их применения: Результатом исследования является выявление основных факторов, определяющих возникновение научных и практических проблем применения ABC System и ССП; предложены пути их разрешения.

Выводы: Распространение ABC System и ССП возможно при наличии законодательного обеспечения их применения, заинтересованности менеджмента компаний в предоставлении достоверной экономической информации заинтересованным лицам, а также наличии нормативно-справочной информации и программных продуктов отечественного производства.

Ключевые слова: Activity-Based Cost System, Сбалансированная система показателей, контроллинг затрат, проблемы применения ABC System

Осуществление хозяйственно-экономической деятельности субъектов предпринимательства происходит путем принятия стратегических и оперативных решений менеджментом. В свою очередь, принятие решения любого уровня основывается на наличии достоверных сведений относительно принимаемых решений. На современном этапе развития экономических дисциплин обеспечение информационно-аналитической и методической поддержки менеджмента в сфере управления затратами на предприятии осуществляет система контроллинга затрат.

Нами предлагается подход к контроллингу затрат, основанный на процессном подходе к управлению с применением Activity-Based Cost System в качестве системы калькулирования и управления затратами, а также сбалансированной системы показателей для декомпозиции целей, устанавливаемых менеджментом организации.

Однако наличие ряда недостатков данных инструментов, а также большое количество неточностей в переводах иностранных печатных изданий российскими авторами приводят к снижению интереса со стороны отечественного управленческого персонала.

К числу наиболее важных факторов, определяющих возникновение научных и практических проблем создания системы контроллинга затрат в современных условиях хозяйствования, можно отнести:

- техническую неготовность организации;
- технические сложности создания;
- сложившиеся стереотипы российского менеджмента;
- социально-психологические факторы неготовности российского менеджмента;
- отсутствие полноты в представлении о ABC System и ССП;
- недостаточное количество и качество русифицированной нормативно-справочной информации;
- отсутствие полноценного русифицированного программного обеспечения, отвечающего всем требованиям организации;

- отсутствие требований федерального уровня государственной власти к применению концепции контроллинга затрат.

Рассмотрим более подробно каждый из перечисленных факторов.

1. Техническая неготовность организации

Многие менеджеры неготовы к работе со сбалансированной системой показателей (ССП): у них либо отсутствует стратегия развития, либо их стратегия не формализована.

Необходимым условием решения данной проблемы является проверка организации на наличие миссии, цели бизнеса, готовности менеджмента к постоянным совершенствованиям.

При разработке стратегии и составлении стратегических карт необходимо использовать такие инструменты, как SWOT-анализ, маркетинговый анализ, производственно-аналитические показатели, что позволяет выстраивать на их основе сбалансированную систему стратегических целей, на которую ориентируется предприятие.

2. Технические сложности создания

1. Трудности при построении стратегической карты сбалансированной системы показателей.

Ключевым этапом создания ССП является составление стратегических карт, ограничивающих размер стратегии до 10—15 основных стратегических целей. Построение стратегической карты может повлечь трансформацию исходной стратегии предприятия. Сокращение общего числа стратегий и их видения различными сотрудниками до 10-15 единиц позволяет сконцентрировать усилия именно на приоритетных направлениях, что является актуальным при ограниченном количестве ресурсов. Важными условиями устранения рассматриваемой проблемы является осуществление анализа бизнес-процессов, протекающих в организации, а также установление причинно-следственных связей между всеми стратегическими целями.

2. Трудности выбора ключевых показателей эффективности для сбалансированной системы показателей.

Трудности выбора какой-либо величины из существующего набора является одной из наиболее распространенных проблем любой сферы. Сложности также могут возникать при измерении нематериальных целей. Процесс выбора ключевых показателей может упрощаться при установлении причинно-следственных связей между операциями и действиями, описанными при процессном построении организации, а также при применении ранжирования показателей.

3. Трудности установки целевых значений показателей эффективности.

Вопрос объективности оценки усложняется необходимостью соблюдения баланса между желаниями руководителей, техническими и физическими возможностями достижения устанавливаемых значений. Выбор целевых значений ключевых показателей эффективности должны является прерогативой менеджмента, отлично осведомленного в протекающих на предприятии процессах, обладающие высоким профессионализмом в сфере анализа. При таком подходе ошибка по вине «человеческого фактора» сводится к минимуму.

4. Технические сложности при сборе информации.

Системы ABC и ССП требуют ввода информации иного характера, чем при традиционных системах калькулирования или анализа эффективности деятельности предприятия – к финансовым индикаторам добавляются нефинансовые, в том числе качественные. Указанные факторы приводят к значительному увеличению потока первичной информации, что может являться причиной отказа от замены традиционных систем учета и управления современными ССП и ABC System. Для облегчения процессов сбора и обработки информации на начальных этапах целесообразно ограничиться общедоступными и недорогими программными продуктами, апробировать различные схемы ввода, хранения и извлечения информации, систему мотивации и обратной связи. На дальнейших этапах рекомендуется разрабатывать собственную систему сбора, оценки и анализа информации.

5. Влияние показателей ССП на систему вознаграждения сотрудника.

Формирование зависимости системы мотивации от ключевых показателей эффективности пробных моделей может привести к различному роду противоречий между действиями сотрудников и изменением планируемых показателей эффективности. Предлагаемое решение проблемы заключается в отказе от мотивации сотрудников на достижение вновь разработанных показателей эффективности на начальном этапе создания данных систем.

6. Трудности в определении операций для модели ABC.

Деятельность организации состоит из множества действий сотрудников, их анализ и объединение в операции представляет трудоемкий процесс. Для упрощения системы ABC и сокращения времени ее разработки рекомендуется объединять операции, затраты на осуществление которых малы. Суммарное количество операций может включать 10-30 единиц (для оценки себестоимости и обслуживания клиентов). Если поставленная задача заключается в усовершенствовании или реорганизации бизнес-процессов, то количество учитываемых операций может достигать до 100 единиц.[2]

3. Сложившиеся стереотипы российского менеджмента.

1. Привычность и простота традиционных систем калькулирования, финансовых систем оценки эффективности предприятий и функционального подхода к управлению организацией.

Системы менеджмента многих отечественных организаций были созданы еще при существовании плановой экономики. Надежность и относительная простота сложившихся подходов к управлению и принятию стратегических решений не ставится под сомнение. Решение проблемы лежит в плоскости повышения экономической образованности российского менеджмента.

2. Стремление управленческого персонала к извлечению выгоды в краткосрочной перспективе.

В современном российском сообществе прослеживается стремление менеджмента к достижению скорейших результатов, направленных на улучшение краткосрочных показателей (что связано с привязкой мотивации труда к планам по объему реализации на месяц, квартал, год), в то время как рассматриваемые инструменты контроллинга затрат ориентированы на долгосрочную перспективу. Для устранения данной проблемы необходимо включать в систему мотивации показатели долгосрочной перспективы развития предприятия.

3. Высокий срок окупаемости новой концепции.

Одним из основных критериев оценки современного бизнеса является минимально возможный срок окупаемости любого проекта. Переход на новые системы учета и управления может рассматриваться как проект по модернизации как существующих программных продуктов, так и протекающих в организации управленческих и вспомогательных бизнес-процессов. Процесс расчета выгоды от осуществления изменений, так же как и срока окупаемости, является чрезвычайно трудоемким.

Необходимо отметить, что ССП не является сугубо оценочной системой, а ABC – не только калькуляционной системой; это новый подход к управлению, иерархии, мотивации. Переход на новую концепцию должен осуществляться планомерно и окончательно. Эффективность от применения систем может не быть выражена увеличением экономических показателей (а в краткосрочной перспективе возможно даже временное ухудшение финансового результата), но в долгосрочной перспективе отразится на увеличении конкурентоспособности бизнеса в целом.

4. Значительные затраты ресурсов на разработку, внедрение и поддержание баз данных.

Разработка, внедрение и поддержание рассматриваемых систем требует значительного количества ресурсов (трудовых и финансовых), высокого профессионального уровня менеджеров.

Для решения данной проблемы требуется первоначальный анализ необходимости изменения организационной структуры бизнеса и готовности менеджмента организации к предстоящим изменениям. Необходимо отметить тот факт, что при создании ABC System,

существует возможность задать точность процессу калькулирования, таким образом выбирая оптимальное соотношение точности извлекаемой информации и затратами на поддержание такой системы.

4. Социально-психологические факторы неготовности.

1. В большинстве случаев отсутствует право на ошибку.

Потеря или отсутствие доверительного отношения со стороны сотрудников организации к руководству и необходимости преобразований на начальном этапе внедрения систем в большинстве случаев приведут к неудачному осуществлению всего проекта. Рекомендуется привлечение сторонней команды профессионалов по внедрению системы или подбор сотрудников, заинтересованных в положительных результатах осуществление проекта по внедрению новых систем.

2. Желание скрыть точную информацию.

Одним из факторов низкой заинтересованности управленческого персонала по применению данных инструментов является боязнь за то, что ССП излагает стратегию настолько чётко и полно, а ABC System раскрывает всю управленческую отчетность, так что конкуренты, получив информацию, могут разрушить все планы компании. Также можно указать на нежелание менеджеров делиться с рядовыми сотрудниками компании информацией в целях сокрытия достоверных сведений.

Разрешение данных проблем лежит в области установления жестких требований секретности, например, применение методики «светофора» - кодировка информации в виде световых обозначений достижения определенных уровней показателей, разработка системы доступа в виде паролей.

3. Страх сотрудников из-за возможности сокращения рабочих мест.

Следует учитывать, что любое изменение системы управления обязательно натолкнется на неприятие части персонала компании. В основном, предпосылками данной проблемы является страх сотрудников перед осознанием того, что повышение эффективности во многих случаях ведет к сокращениям рабочих мест. Данный факт необходимо заранее прогнозировать и управлять изменениями, вовлекая персонал компании в процессы развития – начиная с обсуждения целесообразности изменений и заканчивая их внедрением в каждом подразделении и на каждом рабочем месте. Ключевым моментом является планирование перераспределения высвобождающихся человеческих ресурсов, а не их сокращение.

4. Нежелание проводить какие-либо изменения.

Применение системы ABC подразумевает прозрачность в использовании ресурсов, следствием чего является изменение информационных систем всех уровней, что имеет значительное влияние на культуру всей организации; руководство компании может оказаться не готовым к таким серьезным преобразованиям. Необходимо заранее заручиться поддержкой менеджмента, представить в доступной форме все преимущества от совершенствования систем управления при контроллинге затрат, в том числе и для самих руководителей.

5. Нежелание изменять зоны ответственности менеджеров.

В большинстве компаний существует сложившееся распределение полномочий и ответственности между менеджерами функциональных подразделений. Процессный подход требует изменения зон влияния, что очень часто воспринимается негативно. Для успешного внедрения процессного управления, необходима поддержка изменений на уровне владельцев компании или топ-менеджеров. Только в этом случае можно будет разрушить функциональные связи, сформировать бизнес-процессы и повысить эффективность деятельности компании.

6. Отсутствие стимула к повышению эффективности системы контроллинга затрат.

Процессное управление, управление на основе ABC и ССП в совокупности являются эффективным инструментом контроллинга затрат на предприятии и тем самым инструментом повышения его конкурентоспособности. Однако, существующая в России ситуация в большинстве случаев не подразумевает конкуренцию: это касается таких отраслей как

нефтяная, газовая, автомобильная, госуправление и другие. С другой стороны, решение проблем конкуренции не всегда происходит открытым и честным способом.

Но существуют и положительные тенденции - банковская и телекоммуникационная отрасли, розничная торговля и другие уже активно идут по пути совершенствования процессов, потому что в этих отраслях уже достаточно сильная конкуренция, и предприятия вынуждены совершенствовать свои модели управления затратами. Можно отметить, что контроллинг затрат на основе совмещения ABC System и ССП - это инструмент, востребованный предприятиями, работающими на конкурентных рынках.

5. Поверхностное суждение российского менеджмента о ССП и ABC System как о новых инструментах контроллинга затрат.

При первом приближении ABC System характеризуется как более точная, но дорогая система калькулирования затрат, а ССП – лишь как инструмент декомпозиции стратегических целей. Существует также противоположная позиция: ABC System и ССП – инструменты контроллинга, способные решить все проблемы менеджмента, в том числе в сфере затрат. Такие поверхностные суждения могут привести к негативным последствиям.

Необходимо всестороннее изучение инструментов и анализ собственных возможностей.

6. Недостаточное количество и качество нормативно-справочной информации.

Данная проблема в первую очередь относится к совместному применению ABC System и BSC при контроллинге затрат. Решение проблемы явилось побудительным фактором написания данной работы.

7. Отсутствие полноценного русифицированного программного обеспечения, отвечающего всем требованиям организации.

Отсутствие полноценных русифицированных продуктов, а также их значительная стоимость снижают интерес российского менеджмента к их покупке и внедрению.

Однако возросший интерес к данным инструментам контроллинга ведет к росту количества программных продуктов, предлагаемых на российском рынке (следовательно, будет возрастать вариативность моделей), а также ведет к увеличению возможностей адаптации к конкретным условиям. На начальном этапе внедрения ABC System и ССП существует возможность применения общедоступных и недорогих программных продуктов, в результате чего могут выполняться такие задачи, как:

- построение бизнес-процессов предприятия;
- анализ экономического состояния хозяйствующего субъекта;
- выявление экономических проблем и анализ их причин;
- анализ предприятия на готовность к дальнейшим шагам внедрения;
- возникновение видения руководителей и менеджеров на требования к профессиональному программному продукту.

8. Отсутствие требований федерального уровня государственной власти к применению концепции контроллинга затрат.

Данная проблема потеряет свою актуальность при переходе отечественного учета на международные стандарты финансового учета. Уже сейчас происходит совершенствование нормативной документации, осуществляемого Министерством финансов Российской Федерации. В частности:

1) принят новый закон «О бухгалтерском учете», утвержденный Федеральным законом № 402 от 06 декабря 2011 года, вступающий в силу с 01 января 2013 года;

2) принято «Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации», утвержденные Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 года № 107.

Все рассмотренные факторы, определяющие возникновение научных и практических проблем применения ABC System и ССП и процессного подхода к управлению на российских предприятиях, а также пути их разрешения представим в виде рис. 1.

Таким образом, решение выявленных проблем позволит выстроить эффективную систему контроллинга затрат на предприятиях с учетом российской действительности.



Рис. 1. Факторы, определяющие возникновение научных и практических проблем применения ABC System и ССП и пути их разрешения

Библиографический список

1. Бьёрн А. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / [пер. с англ. С.В. Ариничева] / А. Бьёрн; науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 272 с.

2. Каплан, Р. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение: [пер. с англ.] / Р. Каплан, Р. Купер. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. – 352 с.
3. Ковылкин, Д.Ю. Методические аспекты оценки привлекательности видов экономической деятельности / Д.Ю. Ковылкин, А.Ф. Плеханова, // Межотраслевой научно-практический журнал Интеграл. 2011. Вып. 4(60). С. 76–76.

*Дата поступления
в редакцию 10.10.2012*

A.A. Ivanov, N.D. Ivanova

ACTIVITY-BASED COST SYSTEM AND BALANCED SCORECARD APPLICATION PECULIARITIES ON THE RUSSIAN ENTERPRISES

Premier-Product Ltd

Purpose: Searching the way of the Activity-Based Cost System (ABC System) and the Balanced Scorecard (BSC) application problems resolution in the Russian enterprises practice that will promote the increase of the companies' management interest to the cost controlling systems.

Methodology: Achieving the goal requires the work to build the classification of the problems of the ABC System and BSC application as the cost and staff control systems in Russian companies.

The results and their application area: The result of this study includes the main factors reveal that determine the scientific and practical ABC System and BSC application problems, and also the resolution ways.

Conclusions: The ABC System and BSC diffusion is possible only under the legislative assistance of their application, companies' management interest in providing the stakeholders with reliable economic information, and also with the reference information and software products produced domestically being in sight.

Key words: Activity-Based Cost System, Balanced Scorecard, cost controlling, ABC System application problems.