

## ХРЕСТОМАТИЯ: СБАЛАНСИРОВАННАЯ СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ

### ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПОДХОД Р. КАПЛАНА И Д. НОРТОНА

**И. Н. БАРАНОВ**

*Факультет менеджмента СПбГУ*

Предлагаемый вашему вниманию выпуск Хрестоматии посвящен проблематике оценки деятельности организаций в современной динамичной среде бизнеса, а именно — сбалансированной системе показателей (ССП). Обе включенные в Хрестоматию статьи принадлежат перу авторов этой системы Роберту Каплану и Дэвиду Нортону и были опубликованы в *Harvard Business Review*, но с разницей в двенадцать лет. Первая статья, «Сбалансированная система показателей, определяющих эффективность работы организации» [Kaplan, Norton, 1992], стала манифестом не только самой системы, но и нового подхода к оценке деятельности компаний. Вторая статья, «Измерение стратегической готовности нематериальных активов» [Kaplan, Norton, 2004], представляет обсуждение одного из самых сложных моментов построения СПП — выбора показателей для оценки способности организации развиваться и создавать ценность.

За 12 лет, прошедших с момента опубликования первой статьи до появления второй, сбалансированная система показателей стала одним из самых известных подходов к оценке деятельности

организаций, а область ее применения распространилась с компаний, ориентированных на получение прибыли, на неприбыльные организации (особенно в сфере образования и здравоохранения) и государственные учреждения (например, на Министерство обороны и администрации городов США). Бум внедрения СПП в организациях сопровождался резким ростом консультационных услуг в сфере оценки деятельности, потоком практических и научных публикаций, присвоением Р. Каплану неофициального статуса одного из «гуру» не только учета, но и менеджмента и, наконец, появлением скептиков и явных противников системы. Столь широкая популярность СПП объясняется, на наш взгляд, личностями ее авторов и их предыдущими работами, а также состоянием систем оценки деятельности в организациях на начало 1990-х гг. и потребностями в принципиально новых видах информации для успешного управления компаниями и получения устойчивых конкурентных преимуществ.

Роберт Каплан, инженер по образованию, получил степень бакалавра и магистра электротехники в Массачусетском

технологическом институте. Обучение он продолжил в Корнеллском 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 (1977–1983 гг.) был деканом этой школы.

Схожее образование получил и Дэвид Нортон — постоянный соавтор работ Каплана по системе 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 осуществила в 1990 г. проект с участием 12 компаний, добившихся наибольших успехов в разработке систем оценки деятельности. Этот проект и послужил основой для разработки сбалансированной системы показателей. Следующая консультационная фирма, созданная под руководством Д. Нортонa, 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 на момент создания сбалансированной системы показателей уже являлся, 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» Институтом 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 по истории развития и современным проблемам 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 60 лет нововведения в этой сфере на предприятиях были крайне редки, 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 60-летний период информация управленческого учета потеряла свою релевантность для руководства 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 распре-

деления 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 et al., 1992], читатели могут также обратиться к переведенным на русский язык учебникам, например [Апчерч, 2002]).

<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 увеличился на многопродуктовом предприятии, например, в два раза, то применение такого подхода подразумевало, что количество всех операций, необходимых для его изготовления, также увеличится в два раза.

Будучи за долгое время первой практико-ориентированной инновацией в управленческом учете, калькулирование по операциям очень быстро обрело популярность, и к началу 1990-х гг. не одна тысяча компаний по всему свету либо уже внедрила 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 перераспределения. 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 оправданно, только если и управление также выстраивалось применительно к операциям. 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], и ценностно-ориентированный менеджмент (*value-based management*), а также 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. Одновременно нельзя не отметить 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. Как указывают сами авторы, к ее разработке их подтолкнуло исследование «Оценка деятельности организации будущего» (Measuring Performance in the Organization of the Future), проведенное, как уже указывалось, в 1990 г. с участием менеджеров ряда компаний — клиентов KPMG. Как обнаружилось в ходе данного и ряда других исследований,

одной из основных проблем систем управления компаниями была их ориентированность на финансовые показатели и отсутствие инструмента воплощения принятой стратегии. Так, в 1990 г. около 50% из 200 опрошенных крупнейших компаний США оценивали результаты своей работы только на основе финансовых показателей.

По мнению Каплана и Нортоня, выбор стратегии организации включает: 1) выбор рынка, который организация планирует обслуживать; 2) выбор клиента; 3) выделение ключевых бизнес-процессов, необходимых для удовлетворения потребностей клиентов; 4) определение индивидуальных и организационных способностей, которые требуются для достижения целей в названных областях. В предложенной системе показателей оценка деятельности проводилась по тем же четырем составляющим: финансовой; клиентской; внутренних бизнес-процессов; инноваций и обучения.

Что же именно «балансируется» в ССП? Во-первых, ориентация на краткосрочные цели и отражающие их показатели должна быть сбалансирована вниманием к долгосрочным целям. Во-вторых, внешние оценки деятельности компании (в финансовой и клиентской составляющих) балансируются внутренними (в составляющих внутренних бизнес-процессов и инноваций и обучения). Далее, опережающие индикаторы, отражающие желаемые результаты и факторы, которые влияют на их достижение, должны рассматриваться наряду с запаздывающими индикаторами уже произошедших событий. И наконец, в системе присутствуют как объективные (например, финансовые), так и субъективные оценки.

В сумме по четырем составляющим для компании обычно выделяется в соответствии со стратегией 20–25 показателей. Однако, если бы ССП свелась только к переходу от одного или нескольких финансовых показателей результатов дея-

тельности к расчету 25 различных индикаторов, она вряд ли бы получила столь широкое распространение. Центральный элемент системы (и вызывающий наибольшие сложности при построении системы в компаниях) — причинно-следственная связь между показателями. В конечном счете компания хотела бы достичь финансовых целей, выраженных показателями ценности для акционеров, прибыли, денежного потока и т. п., но для этого она должна получить определенные результаты в части работы со своими клиентами. Это, в свою очередь, требует совершенствования или изменения внутренних бизнес-процессов, для чего необходимо развитие инновационного потенциала организации и ее способности к развитию.

Именно последняя составляющая<sup>3</sup> представляет наибольшие сложности для оценки. Часто менеджеры организации просто не понимают, что именно должно подвергаться оценке, ограничиваясь лишь показателями обучения и повышения квалификации сотрудников. Р. Каплан и Д. Нортон неоднократно в своих работах возвращались к рассмотрению этой составляющей системы. Этому же вопросу во многом посвящена их последняя книга [Kaplan, Norton, 2003], основные идеи которой и представлены в публикуемом нами переводе статьи «Измерение стратегической готовности нематериальных активов». Авторы подробно рассматривают три вида нематериальных активов организации, обуславливающих ее способность к развитию и созданию ценности. К ним относятся человеческий капитал (навыки, обучение и знание), информа-

ционный капитал (системы, базы данных, сети) и организационный капитал (культура организации, лидерство, соответствие индивидуальных и командных целей стратегии организации, командная работа). Даже из перечисления компонентов человеческого, информационного и организационного капитала видно, что задача их измерения отнюдь не проста — не даром авторы сравнивают ее с поиском мифического «Святого Грааля».

Помимо двух помещенных в данном номере статей Р. Каплану и Д. Нортону принадлежат ряд других статей (в основном предназначенных для 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 в 2004 г. 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.

Поддержанию интереса к ССП способствует и деятельность *Balanced Scorecard Collaborative*<sup>4</sup>, не только оказывающей консультационные услуги по постановке системы, но и поддерживающей общение между менеджерами, организации которых уже внедрили систему или планируют это сделать. Ежегодно проводится конкурс на лучшее использование сбалансированной системы показателей. Информация о победителях помещается в «Зале славы» *Balanced Scorecard Collaborative*. Почетные места в нем занимают компании DuPont, UPS, Mobil, Siemens, AT&T Canada, BMW, банк Wells Fargo, сеть отелей Hilton, города Шарлотта (США)

<sup>3</sup> По мере развития системы ее название изменилось. В статье 1992 г. она именуется составляющей инноваций и обучения (*innovation and learning perspective*), а в более поздних работах Каплана и Нортон, включая помещенную в этом номере статью 2004 г., — составляющей обучения и роста (*learning and growth perspective*).

<sup>4</sup> Подробную информацию о деятельности компании, включая ряд кейсов, можно найти на ее сайте <http://www.bscoll.com>.

и Брисбен (Австралия), школьный округ Фултон (Атланта, штат Джорджия), Департамент армии США<sup>5</sup>.

Сбалансированная система показателей позиционируется своими создателями в качестве одинаково пригодной для оценки степени достижения стратегических целей как ориентированных на получение прибыли компаний, так и государственных учреждений и некоммерческих организаций. Для двух последних категорий финансовый результат для собственника (учредителя) не является определяющим, соответственно, меняется роль и последовательность составляющих оценки (а часто и их набор). На первый план выходит клиентская составляющая, в которой должны найти отражение показатели, характеризующие деятельность организации в части предоставления услуг целевым группам потребителей. Финансовая составляющая будет в этом случае содержать индикаторы обеспеченности внутренних процессов организации необходимыми финансовыми ресурсами.

Возможность распространения ССП на организации государственного и некоммерческого секторов представляет особый интерес для России. Как известно, в настоящее время для органов власти федерального уровня разрабатывается система показателей конечных результатов их работы (например, ожидаемая продолжительность жизни населения, темп экономического роста и т. п.). Такая система является важной составной частью бюджетирования, ориентированного на результат (*performance-based budgeting*), работа по внедрению которого ведется последние несколько лет. В идеале система показателей предназначена не только для оценки результатов деятельности, в большей мере она должна быть нацелена на обоснование решений о выделении бюджетных средств. В терминах ССП,

речь идет об установлении связи между клиентской составляющей (конечными результатами деятельности) и финансовой составляющей (бюджетным финансированием). Однако предлагаемый Р. Капланом и Д. Нортоном подход позволяет взглянуть на этот процесс более широко, включив в него явным образом внутренние процессы организации, а также ее человеческий, информационный и организационный капитал. Вложения в создание потенциала развития и совершенствования работы государственных учреждений часто не имеют прямой связи с конечными показателями, и, как результат, их значение недооценивается. В свою очередь, исключение из оценки внутренних процессов не позволяет выявить, можно ли достичь поставленных целей с меньшими затратами и как именно нужно совершенствовать свою деятельность в соответствии с нуждами потребителей услуг.

Успех сбалансированной системы показателей не привел к исчезновению ее критиков. Некоторые из них отмечают, что большая часть компаний используют, по-видимому, формальную версию системы, особенно в части оценки нефинансовых показателей, забывая при этом об установлении причинно-следственных связей между рассчитываемыми показателями и целями организации. В результате менеджеры получают возможность манипулировать показателями в личных интересах, добиваясь роста премий и бонусов [Ittner, Larcker, 2003]. Многие исследователи настроены еще более критично по отношению к ССП, доказывая ее внутреннюю противоречивость и отсутствие логики построения и использования. Они объясняют популярность системы литературными талантами ее авторов и преклонением перед авторитетом Р. Каплана и Гарвардской школы бизнеса [Norreklit, 2003].

Какую бы позицию по отношению к ССП мы ни заняли, следует признать, что работы Р. Каплана и его соавторов, включая Д. Нортона, вызвали настоящую революцию в управленческом учете, за по-

<sup>5</sup> Департамент армии входит в состав Министерства обороны США наряду с департаментами ВМС, ВВС и Корпусом морской пехоты.

следние два десятилетия коренным образом изменив лицо этой дисциплины и в значительной степени, — практику работы специалистов в этой области на предприятиях. От разрозненной системы сбора данных, в основном предназначенных для 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 «учете», а на «управлении».

В заключение остановимся на ряде вопросов, связанных с переводом терминов ССП. Учитывая, что две книги Каплана и Нортонa уже вышли в свет на русском языке, мы использовали тот же перевод ключевых терминов. Так, название Ва-

lanced Scorecard переводится как «сбалансированная система показателей», при том что часто используются названия «сбалансированная оценка деятельности», «сбалансированная система показателей эффективности», «сбалансированная учетная карточка» и ряд других. Для термина *perspective* использован перевод «составляющая» (часто пишут о «проекциях» и «перспективах»). 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 ССП по ранее вышедшим в свет переводам, и в то же 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 Нортонa.

## ЛИТЕРАТУРА

Апчерч А. 2002. *Управленческий учет: принципы и практика*. 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., Atkinson A. A. 1998. *Advanced Management Accounting*. 3rd ed. Prentice-Hall: Upper Saddle River, N. J.

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., 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., 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., 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. (Русск. 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.

Статья поступила в редакцию  
15 августа 2004 г.