
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ

УДК 658

¹*В.И. Абрамов, ²Е.В. Глухова*

¹ Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ, г. Москва,
email: viabramov@mephi.ru

² Аудиторская Группа «Корсаков и партнеры», г. Москва, email: egluhova@inbox.ru

РОЛЬ И ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КОМПАНИИ В КОНТЕКСТЕ ВЫЗОВОВ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

Ключевые слова: принятие решений, управленческий учет, цифровая экономика, цифровая трансформация, учет человеческого капитала, интегрированная отчетность.

Статья посвящена повышению эффективности управленческих решений компаний в условиях быстрых изменений в цифровой экономике на основе управленческого учета. Предлагается взгляд на эволюцию управленческого учета как базиса для принятия решений на основе данных и возможности перехода малых и средних предприятий в условиях цифровой экономики к культуре «data-driven» – культуре принятия решений на основе данных. Исследуются особенности и требования к управленческому учету в цифровой экономике, аргументирована важность учета новых видов капитала и обоснованы предложения по ключевым изменениям в организации управленческого учета.

¹*V.I. Abramov, ²E.V. Glukhova*

¹National Research Nuclear University MEPHI, Moscow, email: viabramov@mephi.ru

²Audit Group “Korsakov and Partners”, Moscow, email: egluhova@inbox.ru

THE ROLE AND FEATURES OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF THE CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY

Keywords: decision making, management accounting, digital economy, digital transformation, human capital accounting, integrated reporting.

The article is devoted to improving the efficiency of management decisions of companies in the context of rapid changes in the digital economy based on management accounting. A look at the evolution of management accounting as a basis for making decisions based on data and the possibility of the transition of small and medium-sized enterprises in the digital economy to a culture of “data-driven” – a culture of decision-making based on data is proposed. The features and requirements for management accounting in the digital economy are investigated, the importance of accounting for new types of capital is argued, and proposals for key changes in the organization of management accounting are substantiated.

В условиях перехода к новому технологическому укладу и четвертой промышленной революции перед российскими компаниями стоит задача повышения эффективности в условиях вызовов цифровой экономики. Быстро изменяющаяся среда требует иных способов управления компаниями и использования современных цифровых технологий. Неслучайно цифровая трансформация вошла в число приоритетных национальных задач развития страны.

Пандемия коронавируса ускорила процессы цифровизации экономики и формирования нового мира с «новой нормальностью», радикально отличающейся от той, что постепенно остается позади, и этот иной окружающий нас мир является нелинейным, то есть сложным, адаптивным, динамичным и неоднозначным [1]. Управление компанией в этой незнакомой и непривычной экономической среде требует серьезных изменений. Собственники и топ-менеджеры

понимают это, и, поэтому, за последние несколько лет цифровая трансформация компаний перешла из категории «хайпа» в стратегическую повестку большинства российских компаний. Цифровизация затрагивает все сферы деятельности организаций и предприятий. Для обеспечения своевременной, необходимой и достаточной информацией руководства организаций и предприятий на всех уровнях принятия решений, рассматривается и переосмысление роли управленческого учета и его основных функций сбора, обработки и предоставления экономической информации в связи с возникновением в цифровой экономике новых областей деятельности в организации и необходимости их учета в современных условиях. В частности, стоит задача учета не только материальных объектов, активов и капитала, но нематериальных активов, интеллектуального и человеческого капитала, которые не могут замещаться также условно легко и/или быстро, как, например, активы или капитал материальный по «параллельному импорту» в условиях санкционных ограничений.

Для принятия корректных управленческих решений на основе данных нужен и важен соответствующий задачам бизнеса управленческий учет или учет для управленцев. Но нет четко устоявшейся терминологии для управленческого учета, его методов и методологии, здесь остается вариант для выбора подходов, периодичности, аналитических срезов непосредственно у самих предприятий. Существуют различные определения «управленческого учета», так как такой учет не является жестко регламентированным, организации и предприятия внедряют системы управленческого учета в зависимости от своих потребностей, стратегических приоритетов и понимания нужности тех или иных данных для принятия управленческих решений. Для данной статьи будет приниматься определение, которое приведено в работе [2]: «Управленческий учет – это система измерения и предоставления операционной и финансовой информации, которая направляет управленческие действия, мотивирует поведение, а также поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратеги-

ческих целей организации». Это определение дополняет термин «стратегический управленческий учет», который был введен в 1981 г. CIMA (Chartered Institute of Management Accountants – Привилегированным Институтом Бухгалтеров по Управленческому учету (Великобритания)), всемирно признанной международной программой сертификации в области управленческого учета, и определялся, как «предоставление и анализ данных управленческого учета о бизнесе и его конкурентах для использования при разработке и мониторинге бизнес-стратегии» [3]. В любом случае, вне зависимости от определений, наблюдается эволюция управленческого учета как системы учета, помогающей принимать управленческие решения на разных уровнях принятия решений в организации. Этому, в том числе, способствует и переход к цифровой экономике, возросшие возможности аналитических систем и их доступность по обработке больших массивов информации и данных.

Цель исследования

Целью исследования является обоснование роста значимости и особенностей развития управленческого учета в новой экономической среде, направленного на повышение качества управленческих решений на основе данных, учет новых видов капитала и разработку предложений по ключевым изменениям в организации управленческого учета компании.

Материал и методы исследования

Объектом исследования в статье является система управленческого учета компании. Методология исследования базируется на общенаучных методах познания: анализе, сравнении, логическом рассуждении, сборе фактов, путем поиска релевантных исследований в открытых источниках: как в поисковых системах общего назначения (Yandex, Google), так и в специализированных поисковых системах и базах данных (Scopus, WoS, Cyberleninka, Elibrary, scholar.google.com).

Результаты исследования и их обсуждение

Принимая во внимание взгляд на развитие управленческого учета, предлага-

емый Камал С. [4] и Константа Я. с соавтором [5], и имея в виду эволюцию бизнес-моделей организаций и предприятий на фоне последующих трендов в цифровизации организаций в целом и их отдельных бизнес-единиц, становится очевидным, что фокусы управленческого учета, как инструмента для принятия управленческих решений, будут смещаться, так как будет происходить выявление новых объектов учета не только в традиционных активах и капитале, но и в ранее не входивших в круг рассмотрения – в человеческом капитале, в клиентском и в других, которые на первых стадиях развития управленческого учета вообще не определялись как объекты для учета или калькуляции. Кроме того, принимая во внимание, что в организациях могут быть и различные системы управления, актуальными становятся и различные учетно-аналитические срезы для различных подходов к управлению – функциональных, проектных и процессных. Дальнейшая эволюция управленческого учета представлена на рис.1.

Подход data – driven, возникший в самом начале эпохи перехода к новой цифровой экономике и успешно применяющийся в маркетинге как набор методов и тактик применения огромных объемов данных для создания эффективных маркетинговых процессов, ориентированных на определенные группы пользователей, в управленческом учете пока широко не применяется, но осознание, что такие данные становятся самым ценным ресурсом, несомненно, поскольку генерация информации происходит непосредственно при взаимодействии с клиентами и при получении обратной связи от них, и это именно та информация, которая помогает развивать, уточнять и улучшать любую маркетинговую стратегию [6].

Принимая во внимание, что самыми передовыми частями организации являются, как правило, маркетинговые отделы, «фронт»-офисы, где культура принятия решений, основанная на данных, уже с успехом внедряется и применяется, а более консервативные подразделения будут следовать их положительному примеру и догонять, также и в управленческом учете и отчетности

будет происходить эволюция и движение в сторону принятия решений на основе данных. Проводя аналогию с маркетингом, можно считать, что для управленческого учета на предприятиях «клиентами» являются свои внутренние клиенты-пользователи, руководители и отдельные менеджеры, которым для принятия решений, особенно стратегических, и построения прогнозов недостаточно только публичной информации, представляемой бухгалтерскими финансовыми отчетами, но нужна детализированная информация по различным аналитическим срезам, причем, в отличие от бухгалтерской информации, нужна онлайн, т. е. здесь и сейчас, а не спустя месяцы после закрытия учетных бухгалтерских, финансовых периодов. Конкурентное преимущество предприятий будет определяться по способности выстраивания своей стратегии на основе данных не только из прошлого, но и из превентивных расчетов и анализов трендов, которые могут быть получены из «больших данных» маркетинговыми и аналитическими отделами, оставляя бухгалтерским подразделениям фискальные задачи, расчеты налогооблагаемой базы и налогов. Кроме того, конкурентным преимуществом многих организаций становится не только накопленный традиционный материальный капитал, но и нематериальный, интеллектуальный и человеческий капитал. Поскольку маркетинговые инструменты для анализа поведения, предпочтений, цифровых следов клиентов и т. д. уже достаточно хорошо освоены, то, по мнению авторов, они могут с некоторой адаптацией с успехом использоваться и для анализа человеческого капитала организаций.

Очевидно, что данные управленческого учета – это информация не публичная и совершенно закрытая от посторонних глаз в отличие от отчетности бухгалтерской собираемой и публикуемой на официальных ресурсах. Но даже на основе этих данных профессиональные аналитики могут вынести достаточно много информации для сравнения себя с конкурентами в своем и других регионах и отрасли в целом. Правда, такой бухгалтерский подход, представляющий данные спустя месяцы плюс «котловым» методом (без многогранной

и многоуровневой аналитики, построения срезов по различным бизнес-единицам и/или направлениям бизнеса), без обратной связи от потребителей и клиентов внешних и внутренних не сможет ответить на вопрос – «почему» произошли те или иные изменения в бизнесе, отклонения против плана, и тем более не поможет построить более – менее приемлемые планы и прогнозы развития тех или иных бизнес-направлений.

Учитывая скорость изменений бизнес-среды и экономики в целом, актуальным становится не только принятие решений на основе данных. Для быстрого реагирования на изменения среды, для превентивных мер и выбора адекватного управленческого воздействия информация, на основе которой эти решения принимаются, должна максимально соответствовать текущему моменту. Очевидно, что не существует стандартного набора управленческих функций и объектов управления. Каждый руководитель или менеджер формирует свой перечень функций и объектов управления, исходя из собственных задач, пристрастий, сложившейся практики, в связи с этим применяются и различные аспекты управленческого учета и отчетности. Кроме того, для построения должного и требуемого управленческого учета, отражающего внутреннюю и внешнюю организационную среду определенного предприятия или организации, важно иметь кадры, которые смогут такой учет внедрить и развивать далее на всех уровнях организационной структуры. Поскольку цифровые технологии – это инструменты для создания новых бизнес-моделей и бизнес-процессов, на всех уровнях организации и во всех подразделениях важно понимать, как их использовать [7]. Кадры для работы в новых цифровых моделях могут как развиваться внутри организации, так и привлекаться извне. Важно отметить, что при определении потенциала сотрудников на основе их компетенций, личностных характеристик, особенностей и предпочтений человеческий актив, человеческий капитал выявляется, детализируется и отражается как отдельный элемент управленческого учета как в статике, так и в динамике.

Хотелось бы добавить, что элементы управленческого учета сегодня применяются различными подразделениями предприятий и организаций – бухгалтерскими и финансовыми службами, а также маркетинговыми, ИТ-подразделениями и HR-службами, где рассматриваются и количественные, и качественные показатели, выстраивается система обратных связей с потребителями, клиентами и сотрудниками с применением инструментов для оценивания не только текущего состояния организации или отдельных направлений бизнеса, но и для предиктивной аналитики и оценки инновационного потенциала, который включает в себя и материальные составляющие, и нематериальные аспекты: патенты, навыки, знания и другие объекты интеллектуальной собственности, которые в процессе трансформации формируют добавленную стоимость [8].

В конечном итоге всем организациям необходимо будет создать определенную среду и вывести это на уровень культуры принятия решений на основе данных. Роль же управленческого учета состоит в том, что он является базой и основой для перехода к культуре принятия решений в компании на основе данных [9], и сам управленческий учет необходимо перестроить – сравнивать не только план-фактные показатели, но и выявлять причины отклонений, определять, какие факторы в большей или меньшей степени повлияли на фактические результаты. На рис. 2 схематично представлены элементы адаптации управленческого учета от план-фактного к планфакторному анализу, который как раз и помогает управленческому составу ответить на вопросы – «почему так вышло».

Для многих крупных организаций, как правило, уже решены вопросы управленческого учета, строится план-фактный и план-факторный анализ, а для организаций средних и особенно малых важно использовать аналогичный подход выявления факторов и отрицательных, и положительных, поскольку отрицательные факторы – это база для определения точек роста, а положительные факторы – стимул для распространения опыта и/или компетенций на другие сегменты бизнеса и/или подразделения.

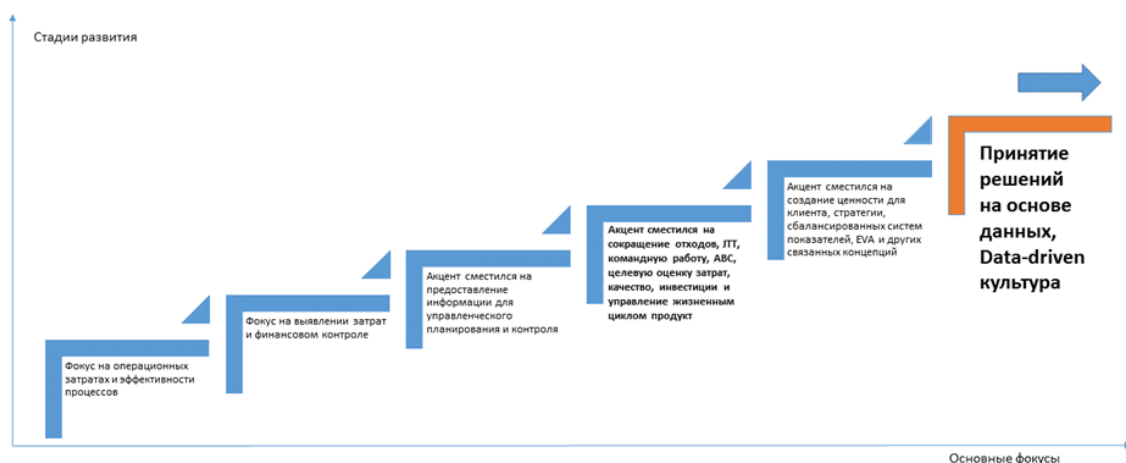


Рис. 1. Изменение акцентов в управленческом учете (разработано авторами на основе [4] и [5])

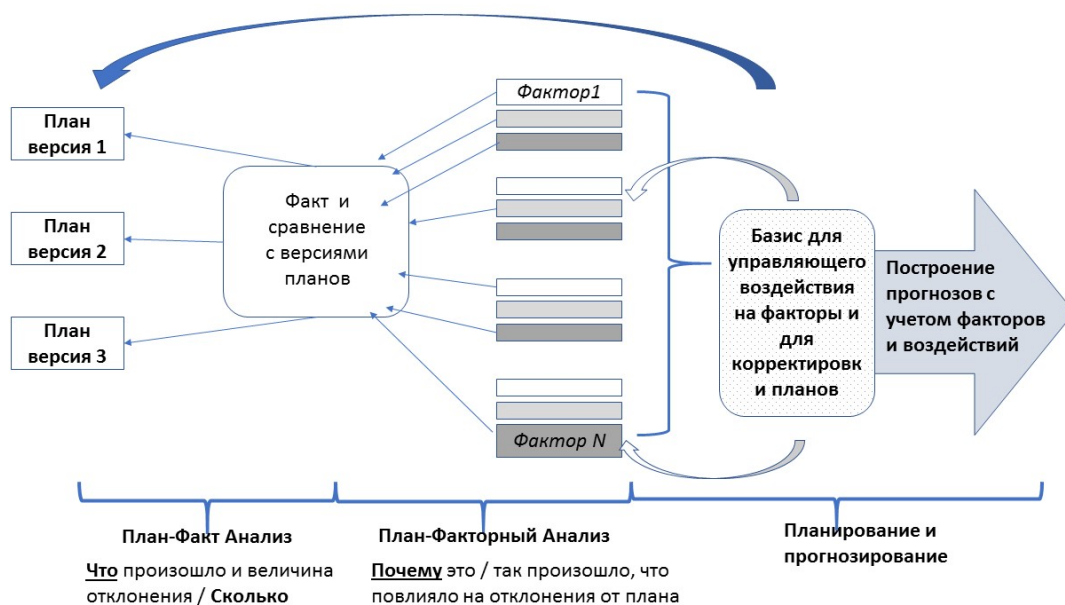


Рис. 2. План-факторный анализ – основа для принятия решений



Рис. 3. Элементы человеческого капитала (разработано авторами на основе [23а, рис.2])

При понимании детализации влияния факторов на те или иные отклонения, при оказании необходимых управленческих воздействий и получении постоянной обратной связи факты исполнения будут более корректными, смогут приниматься более четкие планы с учетом тех или иных факторов. Таким образом, на собственном опыте проб и ошибок компании смогут получать непрерывный процесс научения, практического обучения как на уровне отдельных подразделений, так и на уровне отдельных бизнес-процессов, совершенствовать положение на отдельных местах, принимать планы по перенастройке отдельных процессов или повышения компетенций отдельных сотрудников, подразделений или организации в целом, так как понимание причин или ответ на вопрос «почему так вышло» определяет и проблемные места, и точки роста организации в целом и отдельных подразделений. Кроме того, при таком анализе можно оперативно выявлять чувствительность, степень/силу влияния тех или иных факторов на полученный результат, на тот или иной показатель.

В современных реалиях кроме традиционных форм материального капитала важным аспектом устойчивого и долгосрочного развития организаций становится совокупный капитал организации, интегрирующий в себя материальные и нематериальные формы капитала – человеческого, интеллектуального, социально-репутационного, капитала связей и отношений, капитала организационных структур и бизнес-архитектур. Так, рядом авторов с начала 2000-х гг. приводится обоснование и подтверждение важности учета и отражения основных аспектов интеллектуального капитала, который влияет на рыночные оценки компании, на стоимость организаций в целом и на ее развитие [10]. Вследствие запроса новой экономики и построения новых экономических моделей возникает и активно развивается так называемая «концепция интегрированной отчетности», Международный совет по интегрированной отчетности (IIRC) был учрежден в августе 2010 г., поскольку «пришло время раздвинуть рамки биз-

нес-отчетности, чтобы не ограничиваться исключительно рассмотрением финансовых результатов за прошедшие периоды» [11, с. 2].

Подчеркивая важность элементов для анализа и учета различных видов нематериального капитала как движущих факторов, драйверов развития организаций в новой цифровой экономике, которая становится все более зависимой от неосязаемых, нематериальных активов, «**концепция интегрированной отчетности**» «**сводит воедино финансовую и нефинансовую информацию и отражает способность организации создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном периоде**» [12]. Это дает новое определение капитала – это любые ресурсы компании – денежные средства, запасы, производственные мощности, трудовые ресурсы и прочее. Стандарт по интегрированной отчетности предлагает рассматривать в классификации следующие виды капитала компании: финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный капитал [13].

Степень отражения, измерения, учета и анализа в современном управленческом учете новых видов капитала еще не нашла должного отражения в отчетности организаций. Тем не менее, в ряде компаний вслед за изменением концептуальных подходов на долгосрочное ведение бизнеса в рамках устойчивого развития изменились и взгляды на отчетность организаций перед внутренними и внешними заинтересованными сторонами. Такие отчеты, как правило публичные годовые отчеты, размещенные на сайтах крупных компаний и корпораций, содержат подходы и элементы интегрированной отчетности, где отражаются не только прошлые результаты по классической бухгалтерской модели, но и другие элементы развития, такие как экологичность, элементы корпоративного управления и развития человеческого капитала организаций. Примеры таких отчетов для инвесторов представлены на сайтах, например компании Металлоинвест, Северстали, Сбербанк и других. Поскольку развитие человеческого

капитала у перечисленных выше компаний и холдингов выходит на новый уровень, очевидным становится тот факт, что развитие соответствующей корпоративной культуры, основанной на качественном человеческом капитале, концепции постоянного обучения и развития, являются элементами пристального внимания топ-менеджмента, что отражается и в новых видах управленческой отчетности.

Понятно, что в **новых реалиях** цифровой экономики и концепции устойчивого развития будут и дальше развиваться, и публиковаться элементы интегрированной отчетности. «Возможность предоставления описательного отчета, раскрывающего бизнес-модель компании и объясняющего этапы развития бизнеса, будет особенно привлекательной для тех управленческих команд, которые стремятся вывести свое взаимодействие с инвесторами за рамки обсуждения только краткосрочных финансовых результатов» [11, с. 3].

Что касается отражения интеллектуальных активов, то в традиционном бухгалтерском учете уже достаточно понятны методы отражения интеллектуальных активов, а вот методы и методология отражения человеческого капитала в традиционном бухгалтерском учете не очевидна, дискуссии ведутся, но единого мнения пока нет [14]. Тем не менее, вне традиционного бухгалтерского баланса и/или «за балансом» как элемент из интегрированной отчетности человеческий капитал уже может быть отражен. Более важной становится регистрация, фиксация и прогнозирование изменений отдельных элементов в управленческом учете человеческого капитала в информационных системах и базах.

То, что по мнению авторов можно на сегодняшний день отражать в управленческих данных организаций в части отдельных элементов человеческого капитала, как отдельных работников, сотрудников, так и отделов, подразделений, организации в целом, представлено на рис. 3. Детальное выявление отдельных характеристик и элементов человеческого капитала поможет с наибольшей эффективностью инвестировать в различные элементы человеческого капитала: социальные аспекты,

обучение, развитие и т.д., поскольку будут учтены индивидуальные особенности каждого элемента человеческого капитала и совокупного человеческого капитала организации в целом.

Многие крупные предприятия и организации уже работают с детализированными данными управленческого учета и отчетности, применяют анализ data-driven параметров, обрабатывают большие массивы информации и данных, в том числе по отдельным элементам нематериального капитала, формируют отчетность с использованием концепции интегрированной отчетности. Однако, большому количеству средних и малых предприятий ещё придется встраиваться в общие тренды, перенимать лучшие практики, внедрять различные цифровые инструменты и системы, в том числе и в сфере управленческого учета, учиться работать с данными, Big Data и предиктивной аналитикой, особенно в части нематериальных видов капитала.

Выводы

Если раньше детализированный факторный анализ по различным срезам аналитики, анализ чувствительности, степени влияния тех или иных факторов на полученные показатели был доступен в основном только крупным предприятиям, внедряющим дорогостоящее программное обеспечение, то сегодня можно констатировать, что такой план-факторный анализ стал доступен и для средних, и даже малых компаний, поскольку на российском рынке представлено большое многообразие таких инструментов – недорогих облачных сервисов, специализированных приложений [15] и надстроек к основному ПО, которое уже применяется в организациях и предприятиях для бухгалтерского, финансового и/или фискального учета. Для внедрения новых форм управленческого учета с целью ответа на вопросы «почему» и «что делать», выявления факторов и точек роста компаниям предоставляются огромные возможности, и в большей степени нужны управленческая воля и желание внедрять в организациях культуру data-driven, чтобы принимать эффективные решения на основе данных.

Библиографический список

1. Клаус Шваб, Тьерри Маллере COVID-19: Великая перезагрузка Форум издательство Выпуск 1.0 © Всемирный экономический форум, 2020.
2. Ansari S., Bell J., Klammer T., Lawrence C. Strategy and Management Accounting. [Электронный ресурс]. URL: <https://college.cengage.com/accounting/ansari/management/1e/students/modules/mod11.pdf>, (дата обращения 15.05.2022).
3. Management accounting in support of the strategic management process. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.cimaglobal.com/Research--Insight/Management-accounting-in-support-of-the-strategic-management-process/> (дата обращения 15.05.2022).
4. Kamal S. Historical Evolution of Management Accounting. The cost and management. 2015. V. 43. no. 4. P. 12.
5. Constanta J., Delia T. Internationally evolution of managerial accounting. 2014. [Электронный ресурс]. URL: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/60262/> (дата обращения 13.05.2022).
6. Reddy M. What Is Data-Driven Marketing & Why Should Marketers Care? [Электронный ресурс]. URL: <https://www.digitalauthority.me/resources/guide-to-data-driven-marketing/> (дата обращения 13.05.2022).
7. Абрамов В.И., Глухова Е.В. Переподготовка и повышение квалификации персонала в условиях цифровой трансформации экономики // Развитие рынка труда на современном этапе социально-экономических преобразований: сборник статей IV Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПГАУ, 2021. С. 3-10.
8. Абрамов В.И. Методология оценки инновационного потенциала: автореф. дис. ... докт. экон. наук, Санкт-Петербург, 2012. 38 с.
9. Абрамов В.И., Михайлов Д.М., Столяров А.Д. Роль и особенности управленческого учета при реализации цифровой трансформации компании // Экономика и управление: проблемы, решения. 2021. Т. 4. № 4 (112). С. 165-168. DOI 10.36871/ek.up.p.r.2021.04.04.030.
10. Лекаркина Н.К. Интеллектуальный капитал в оценке интеллектуальной собственности. // Экономический научный журнал: оценка инвестиций. 2017. Т. 1. № 1-1(5). С. 35-53.
11. Интегрированная отчетность. Важнейший этап на пути к совершенствованию бизнес-отчетности. KPMG. Выпуск 2013/23. [Электронный ресурс]. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/In-the-headlines/ru-ru-IntheHeadlines-2013-23.p>. (дата обращения 13.05.2022).
12. Российская региональная сеть по интегрированной отчетности. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ir.org.ru/> (дата обращения 20.05.2022).
13. Интегрированная отчетность. МСФОФМ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.msfofm.ru/integrated-reporting>, (дата обращения 20.05.2022)
14. Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Вестник евразийской науки. 2016. № 3 (34). Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Вестник евразийской науки. 2016. № 3 (34). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskiy-uchet-chelovecheskogo-kapitala> (дата обращения: 14.05.2022).
15. Симонова В. Л., Шакута А. С. Структура интеллектуального капитала фирмы // Журнал экономической теории. 2019. Т. 16. № 1. С. 181-186.