

УДК 336.025

*М.А. Пруненко***УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ ПАНДЕМИИ**

Пандемия COVID-19 возникла внезапно, неожиданно и принесла организациям беспрецедентные краткосрочные и долгосрочные проблемы. В условиях глобального экономического кризиса возрастает роль и значение производственной информации, и ее оперативного учета при принятии управленческих решений. Основная задача данной поддержки — использование новых методов организации производства и продаж, и, как следствие, снижение затрат и улучшение качественных характеристик продукции. Следствием кризиса стали более «жесткие» требования к качеству информации для принятия управленческих решений. В этих условиях критически важно использовать весь арсенал системы управленческого учета, позволяющий решать эти задачи. Недостаточное или неверное понимание значения управленческого учета в кризисное время заключается в игнорировании или в неэффективном использовании его инструментария в организации. Цель данного исследования — изучение изменений в системе управленческого учета в условиях экономического кризиса. В данной статье автором проанализированы различные аспекты управленческого учета в организации, определены наиболее эффективные способы оптимизации затрат в кризисный период деятельности, предложены долгосрочные антикризисные решения. Представленные способы преодоления кризисных явлений могут быть применены в хозяйственной деятельности любых экономических организаций.

Ключевые слова: управленческий учет, антикризисное управление, эффективное принятие решений, оптимизация, информационная база, COVID-19, кризис, пандемия.

DOI: 10.35634/2412-9593-2021-31-3-388-393

Пандемия обнажила хрупкость нашего мира и выявила риски, которые игнорировались десятилетиями, а именно слабую систему здравоохранения, пробелы в социальной защите, структурное неравенство и другие. Глобальный финансово-экономический кризис, поразивший экономику, во многом связанный с пандемией COVID-19, показал необходимость переориентации экономики на решение социально значимых проблем [1]. По прогнозам Международной организации труда, во всем мире может быть потеряно почти 25 млн рабочих мест. Кроме вопросов макроэкономики, пандемия оказала беспрецедентное давление и краткосрочные проблемы для работы бизнеса всех размеров. Особенно это коснулось организаций, работающих в секторе здравоохранения, авиакомпаний, ресторанов и кафе, туристических фирм, которые испытали немедленное воздействие последствий COVID-19. Во время пандемий значительно сокращается экономическая активность, которая требует личного взаимодействия субъектов. Из-за высокой неопределенности финансовые рынки становятся нестабильными, инвесторы начинают склоняться к более безопасным капиталовложениям. В таких ситуациях компаниям грозит дефицит капитала, размер частных инвестиций падает, сроки поставки товаров нарушаются, эксплуатационные расходы увеличиваются, а прибыль падает, что приводит к снижению производительности компаний. Из-за необычайной скорости распространения вируса штаб-квартиры компаний не успевают получать и обрабатывать информацию. Организациям необходимо быстро реагировать на множество вопросов, включая здоровье и безопасность сотрудников и клиентов, контролировать продажи, денежные потоки, цепочку поставок и маркетинг [2]. Процесс принятия решений представляется неструктурированным, поскольку организациям не хватает четких ориентиров, а исторические данные не являются особенно полезными. Исследования вопросов антикризисного управления показывают, что во время кризиса лицам, принимающим решения, трудно получить доступ к необходимой информации, которую часто практически невозможно найти, и которая обычно сложна по своему характеру [3].

Стоит отдельно подчеркнуть важность целеполагания в период нестабильности, так как выбор цели является одним из ключевых моментов при выработке и принятии управленческих решений. Система ключевых показателей должна базироваться на стратегических целях, в соответствии с которыми, в свою очередь, должны быть сформированы конкретные показатели. Под системой ключевых показателей эффективности будем понимать систему финансовых и нефинансовых показателей, ориентирующих организацию на достижение установленной стратегической цели.

На рисунке показано, что для финансового оздоровления экономики организации нельзя ограничиваться только данными финансового учета, а необходимо использовать различные источники информации, среди которых можно выделить данные статистической отчетности, сведения о маржинальном доходе, а также отчеты по инвестиционной деятельности организации.

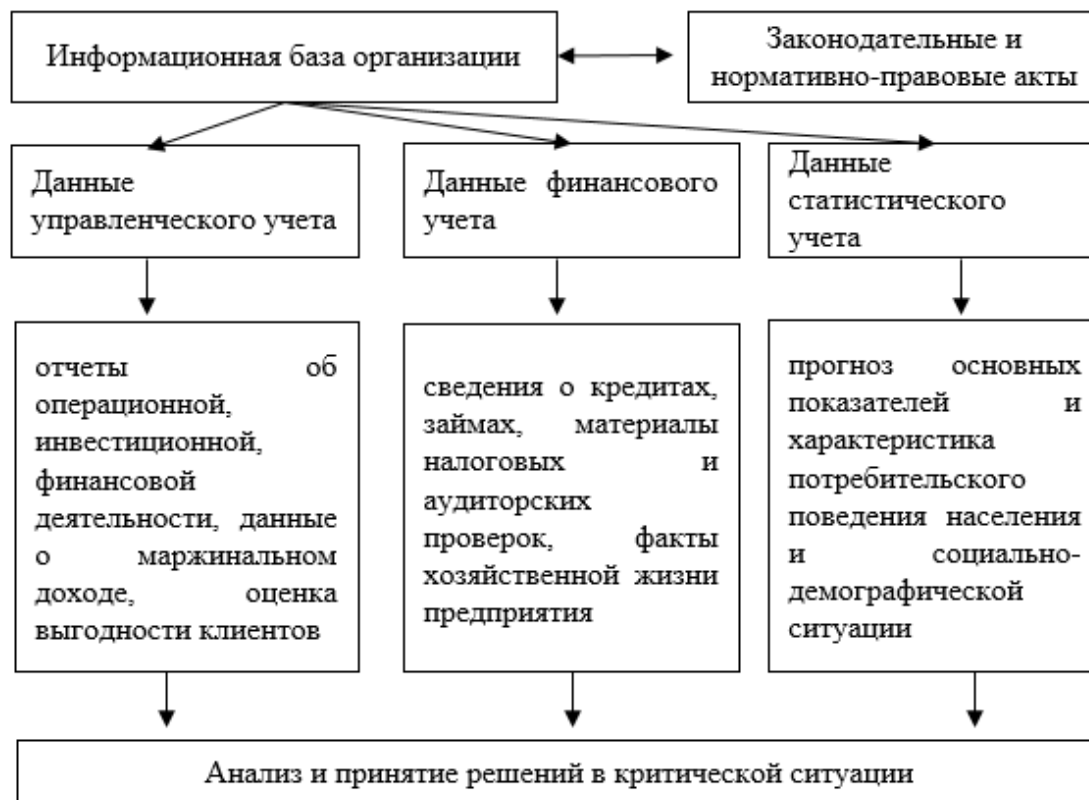


Рис. 1. Учетно-аналитическая система для принятия решений в кризисной ситуации¹

Особое место в учетно-аналитической системе организации занимает управленческий учет, так как именно он обеспечивает информационную базу для принятия управленческих решений. Управленческий учет использует специфические методы формирования и обработки информации («стандарт-кост», «директ-кост», «АВС-система», «таргет-костинг»), которые учитывают специфику организации.

Стоит заметить, что эффективная система управленческого учета позволяет не просто вовремя предоставлять корректную и полную информацию, но также дает возможность адаптироваться к кризисным явлениям [4]. Например, греческие специалисты Павлатос и Костакис в своих работах показывают, что экономический кризис влияет на методы управленческого учета внутри организаций. Они исследуют влияние греческого экономического кризиса на управленческий учет в промышленности. Павлатос и Костакис указывают, что в период экономического кризиса компании все чаще используют калькуляцию затрат по видам деятельности (АВС) и методы стратегического управленческого учета, в то время как использование традиционных методов учета затрат уменьшается [5]. Ранее в своих работах Рослендер подчеркивал необходимость изменения системы управленческого учета для повышения его значимости во время кризиса [6].

В условиях антикризисного управления менеджмент компании должен быстро реагировать на меняющуюся экономическую ситуацию, из чего следует, что учет, отвечающий этой потребности, должен быть максимально оперативным. Если обычно отчеты о деятельности компании (бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и т. д.) составляются и сдаются за один месяц, квартал, год, то в условиях кризисной ситуации периодичность отчетности должны быть ограничены одной неделей или даже более короткими периодами времени. Роль отчета о движении денежных средств значительно возрастает в период кризиса, так как он даёт общую картину краткосрочной ликвидно-

¹ Составлено автором.

сти, долгосрочной кредитоспособности и позволяет с большей лёгкостью провести финансовый анализ компании. Часто в таких случаях определенные ошибки в отчетах допускаются официально, поскольку приблизительной информации достаточно для принятия срочных управленческих решений.

Оперативное управление и контроль движения материальных и финансовых ресурсов при развитии кризисных явлений в экономике предприятия должны основываться на более подробной информации об управляемых объектах, предоставляемой системой управленческого учета. В первую очередь это касается информации, влияющей на существенные изменения структуры баланса и финансовых показателей. Особый оперативный контроль должен заключаться в расходовании средств на выплату долгов поставщикам, заработную плату персонала, проценты по долговым обязательствам, налоги и сборы. Однако для того, чтобы иметь стратегическое значение, управленческий учет должен помогать компании в достижении трех стратегических целей: качество, ценность и время. Предоставляя информацию, которая объединяет повседневную деятельность менеджеров и стратегические цели организации, управленческий учет дает возможность менеджерам эффективно вовлекать все больше и больше клиентов, поставщиков и дилеров в достижение стратегических целей и позволяет сформировать долгосрочное понимание стратегии и действий организации. Этот подход определяет современное содержание управленческого учета. Таким образом, вместо пассивной адаптации к конкретным конкурентным, технологическим и организационным условиям, управленческий учет помогает руководителям выбирать операционные стратегии посредством информационной поддержки.

Мы считаем, что своевременность предоставления управленческой информации имеет важнейшее практическое значение на начальных этапах кризисных процессов в компании. Причина в том, что большинство кризисов дают ранние сигналы [7]. Поэтому своевременное предоставление информации о предвестниках кризиса может позволить если не предотвратить кризис, то хотя бы минимизировать его последствия как для компании в целом, так и для отдельных ее заинтересованных сторон. Информация может поступать из различных источников, таких как: прогнозы прибыли, отчеты об анализе отклонений. Также определенная информация может быть получена из технических данных, анализа обратной связи, от заинтересованных сторон [8]. При обнаружении сигнала о кризисном событии задача управленческого учета состоит в выявлении внутренних и внешних опасностей, которые могут угрожать устойчивости компании. После выявления всех факторов риска делается оценка риска и прогноз реалистичности потенциального кризиса [9]. Кроме того, система управленческого учета компании должна предоставлять информацию на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях в различных условиях. Вся указанная выше информация имеет большое стратегическое значение для компании и ее потеря будет иметь серьезные последствия для антикризисного управления. Например, решение Сэма Уолтона, американского бизнесмена, основателя сетей магазинов Walmart и Sam's Club провести субботнее совещание с участием всех сотрудников его первого магазина положило начало традиции быстрого принятия решений. Как результат, это помогло созданию одной из крупнейших компаний в мире.

Инвестиции в трудовые ресурсы – это не столько дополнительные расходы, сколько создание конкурентного преимущества. Например, решение Генри Форда удвоить заработную плату рабочих означало, что сотрудники больше не рассматривались как машины, за которые нужно платить как можно меньше, а рассматривались как ценные активы. В свою очередь, рабочие теперь могли позволить себе покупать то, что они производили. Это породило потребительскую революцию, которая сформировала самую богатую нацию в мире. А решение Джека Уэлча инвестировать в открытие Кротонвилля, первоклассного учебного центра, который стал образцом для тысяч компаний, которые впоследствии открыли свои собственные корпоративные университеты, помогло сформировать поколение руководителей GE, которые затем управляли десятками компаний.

Практическим примером принятия управленческого решения может служить типичная ситуация, когда в кризисное время месяц за месяцем у организации наблюдается негативная тенденция снижения прибыли: у регионального лидера по производству антибиотиков снижается прибыль, начиная со второй половины 2019 г. Это может быть связано с тем, что продажи фирмы снижаются, товар на рынке теряет конкурентоспособность, затраты растут. В данной ситуации первостепенная цель менеджеров – повысить прибыль предприятия. Здесь представляется важным рассмотреть структуру общих и административных расходов, так как именно эти издержки являются более гибкими в корректировании в условиях кризисной ситуации. Общехозяйственные расходы распределяются по четырем укрупненным группам, отраженным в таблице.

Структура общих и административных расходов производителя антибиотиков²

№	Статья затрат	Доля от общих и административных расходов, %
1.	Аренда помещений	35,00
2.	Представительские расходы	18,00
3.	Лицензирование и сертификация	16,20
4.	Служебные командировки	12,00
5.	Расходы на подбор кадров	6,00
6.	Расходы на подготовку персонала	3,00
7.	Расходы на содержание охраны предприятия	2,00
8.	Офисный транспорт, компенсация сотрудникам проезда	3,00
9.	Прочие расходы	3,00
10.	Расходы на связь и интернет	1,00
11.	Расходы на материалы для оргтехники	0,80
	Итого	100,00

Из статей затрат, приведенных в таблице, можно выделить те, на которые компания может повлиять. Например, рекомендуется рассмотреть возможность перевода части сотрудников на дистанционную работу. Удаленная работа позволяет сэкономить на оборудовании рабочих мест, размере арендной платы за офис, а также на небольших расходах на кофе/воду. Кроме того, в некоторых компаниях оплачивается проезд до работы, в этом случае удаленный сотрудник обойдется дешевле. Однако менеджменту нужно трезво оценивать возможность выполнять тот же объем работы, который работник выполнял в обычном режиме. Также в кризисные времена рекомендуется установить лимиты затрат на подготовку и обучение одного сотрудника, установить приоритеты для задач обучения и развития.

В условиях сокращения затрат необходимо проверить, что обучение сотрудника действительно отвечает бизнес-необходимостям компании, а сами сотрудники занимают активную позицию и готовы извлекать из обучения максимум пользы. Необходимо временно отказаться от корпоративных мероприятий. В непростое время пандемии мотивирование сотрудников является важным делом, но стоит рассмотреть возможность перенаправить эти деньги на другие статьи затрат (например, адресная помощь сотрудникам), чем на развлекательную программу. Важно рассмотреть условия аренды офисных и складских помещений. В связи с существенными ограничениями, которые были введены весной 2020 г., минимизировались перемещения сотрудников, поставщиков и клиентов. В данной ситуации стороны могут договориться о более льготных условиях для арендаторов на время пика распространения коронавируса, а после нормализации ситуации — заключить дополнительное соглашение о соразмерном повышении арендной платы либо о поэтапном возмещении арендатором денежных средств, которые не были уплачены в связи с пандемией.

Вместе с тем стоит отметить высокое влияние пандемии COVID-19 на раскрытие финансовой отчетной информации, особенно о проведении арендных операций. В работе М.А. Вахрушиной сделан вывод об особенно разрушительных последствиях влияния пандемии COVID-19 на сферу услуг в области арендных операций, необходимости и возможности раскрытия арендаторами связанной с этим дополнительной отчетной информации [10]. В дополнении к вышесказанному предлагается критически пересмотреть необходимость плановых затрат на исследования и разработки, капитальное строительство и закупку дорогостоящего оборудования, инновационных затрат, окупаемость которых превышает один год. Кроме того, можно рассмотреть возможность снижения трудозатрат.

Одним из способов снижения трудозатрат является совмещение профессий. Например, автоматизация и механизация трудовых процессов может послужить способом снижения трудозатрат. Также следует рассмотреть возможность передачи части функций на аутсорсинговое обслуживание. Так, производителю антибиотиков рекомендуется отдать на аутсорсинг клиринговые услуги, подбор нового персонала и ведение бухгалтерской отчетности. Кроме того, следует обеспечить своевременную координацию и обмен информацией между своими отделами, а также создать упорядоченные, эффективные, прозрачные и оперативные механизмы связи, а также активно участвовать в обмене опытом с коллегами из других предприятий и отраслей.

² Составлено автором.

По мнению К. Друри, бенчмаркинг является идеальным способом движения вперед и достижения все более высоких конкурентных стандартов [11]. Одним из преимуществ бенчмаркинга является то, что он дает возможность выходить за пределы личной или профессиональной практики. Иногда отдельные организации становятся настолько сосредоточены на производстве продукции, что они не в состоянии увидеть, что происходит за пределами их организации. Самый действенный способ найти скрытые резервы — применить бенчмаркинг: сравнительный анализ производственных и экономических показателей организаций между собой. Грамотное использование опыта лучших компаний фармацевтической отрасли позволит снизить затраты, а также оптимизировать выбор стратегии для организации.

Кризис – сложное время для любой организации, однако в этот период можно извлечь выгоду из появившихся новых возможностей. Например, поставщикам сырья стоит рассмотреть вопрос снижения цен или предоставить лучшие условия по отсрочке платежей. Благодаря этому можно сократить расходы на закупку сырья. Во время кризиса разрешается переходить на новые рынки, особенно расположенные на более высоких уровнях, поскольку традиционно премиальная часть рынка меньше страдает от кризиса.

Подводя итог вышесказанному, можно сделать вывод о том, что пандемия подняла вопрос об эффективности системы управленческого учета в период резких изменений в масштабе бизнеса и деятельности организации. В это непростое время возросла важность своевременной, достаточно полной и качественной информации для принятия управленческих решений. С одной стороны, управленческий учет позволяет выявить непроизводительные запасы материальных ресурсов, излишки рабочей силы, нерациональные затраты и потери, с другой стороны, управленческий учет указывает пути устранения этих потерь. Однако здесь важно ответственно отнестись к вопросу сокращения издержек: при необдуманном уменьшении затрат можно действительно добиться результатов, но это будет кратковременная прибыль, в то время как необходимо продумывать и долгосрочные перспективы развития организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вахрушина М.А. Стратегическое планирование и система оценки эффективности функционирования учреждений государственного здравоохранения: проблемы и пути их решения // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2020. № 7. С. 50-55.
2. Пруненко М.А. Управленческий учет как инструмент эффективного управления аптечной организацией // Аудит. 2019. № 12. С. 39-44.
3. König A., Graf-Vlachy L., Bundy Дж. Литтл Л.М. A blessing and a curse: How CEOs' trait empathy affects their management of organizational crises? // Academy of Management Review. 2020. №1. P. 130-153.
4. Пруненко М.А. Эффективный инструмент менеджмента организации: контроллинг и управленческий учет // Взгляд молодых ученых на проблемы устойчивого развития: сб. науч. ст. по результатам IV Междунар. конгресса молодых ученых по проблемам устойчивого развития. 2019. С. 366-371.
5. Pavlatos O., Kostakis H. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece // Advances in accounting. 2015. №31. P. 150-164.
6. Roslender R. Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting // British Journal of Management. 1995. № 6. P. 45-57.
7. Fink Steven. Crisis management: Planning for the inevitable. iUniverse Inc. 2020. 245 p.
8. Simola S. Concepts of care in organizational crisis prevention // Journal of Business Ethics. 2005. № 62. P. 341-353.
9. Mitroff I. Crisis management and environmentalism: A natural fit // California Management Review. 1994. № 36. P. 101-113.
10. Вахрушина М.А. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: новации стандарта и влияние пандемии COVID-19 на организацию учета и раскрытие отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. 2020. № 9. С. 962-980.
11. Drury K. Managerial accounting for business decisions: a textbook. Москва: UNITI-DANA. 2003. 655 p.

Поступила в редакцию 13.04.2021

Пруненко Марина Андреевна, аспирант Департамента бизнес-аналитики
Финансовый Университет при Правительстве РФ
127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15
E-mail: prunenkomar@yandex.ru

*M.A. Prunenko***MANAGEMENT ACCOUNTING IN PANDEMIC CONDITIONS**

DOI: 10.35634/2412-9593-2021-31-3-388-393

The COVID-19 pandemic suddenly and unexpectedly has brought unprecedented short and long-term challenges to organizations. In the context of the global economic crisis, the role and importance of production information and its operational accounting in making managerial decisions is increasing. The main task of such support is to use new methods of organizing production and sales, and as a result, to reduce costs and improve the quality characteristics of products. The crisis makes more "stringent" requirements for the quality of information for making management decisions. Therefore, it is critically important to use the entire arsenal of the management accounting system, which allows solving these problems. Insufficient or incorrect understanding of the importance of management accounting in times of crisis is the ignorance or ineffective use of its tools in the organization. The purpose of this study is to examine changes in the management accounting system during the crisis. In this work, various aspects of the organization's management accounting are analyzed. The most effective ways to optimize costs in the crisis period of the organization's activities are identified. Long-term anti-crisis solutions are proposed. The presented methods of overcoming the crisis phenomena can be applied in the economic activity of any economic organization.

Keywords: management accounting, crisis management, effective decision-making, optimization, information base, COVID-19, crisis, pandemic.

Received 13.04.2021

Prunenko M.A., Postgraduate student at Department of Business Analysts
Financial University at the Government of Russian Federation
Verkhnyaya Maslovka st., 15, Moscow, Russia, 127083
E-mail: prunenkomar@yandex.ru