

Формирование в системе управленческого учета показателей для оценки устойчивого развития компаний (на примере автомобильной отрасли)

Formation of Indicators in the Management Accounting System for Assessing the Sustainable Development of Companies (for Example, the Automotive Industry)

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-6-22-29

С.Н. Гришкина, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ
ВО «Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации»

e-mail: sgrishkina@list.ru

К.С. Честнова, аспирант Департамента аудита
и корпоративной отчетности Факультета налогов,
аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый
университет при Правительстве Российской
Федерации»

e-mail: katkovaser@mail.ru

S.N. Grishkina, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Department of Audit and Corporate
Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business
Analysis, Financial University under the Government
of the Russian Federation

e-mail: sgrishkina@list.ru

K.S. Chestnova, Postgraduate Student, Department
of Audit and Corporate Reporting of the Faculty
of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial
University under the Government of the Russian
Federation

e-mail: katkovaser@mail.ru

Аннотация. В статье показана роль эффективно организованной системы управленческого учета в достижении устойчивого развития компаний автомобильной отрасли, обоснована целесообразность формирования в системе управленческого учета финансовых и нефинансовых показателей для оценки устойчивого развития, а также актуализирована система показателей, соответствующая специфике отрасли и современным тенденциям ее развития.

Ключевые слова: устойчивое развитие, отчетность об устойчивом развитии, автомобильная промышленность, финансовые и нефинансовые показатели, тенденции развития автомобильной отрасли.

Abstract. The article shows the role of an efficiently organized management accounting system in achieving sustainable development of companies in the automotive industry, substantiates the feasibility of forming financial and non-financial indicators in the management accounting system for assessing sustainable development, and also updates the system of indicators corresponding to the specifics of the industry and modern trends in its development.

Keywords: sustainable development, sustainable development reporting, automotive industry, financial and non-financial indicators.

Проблема устойчивого развития экономических субъектов активно обсуждается на мировом и национальном уровнях, поскольку бизнес-структуры в определяющей степени оказывают воздействие на экономические системы, а также на экологические и социальные аспекты развития мирового сообщества и отдельных стран. Для оценки факторов устойчивого развития зарубежными и российскими исследователями предлагаются различные методики, по поводу их преимуществ и недостатков на страницах печати продолжают

научные дискуссии [1–4]. В экономической литературе, в том числе в работах авторов, обосновывается целесообразность использования не только финансовых, но и нефинансовых показателей [2–6], поскольку системе финансового учета и отчетности, несмотря на постоянные совершенствования, происходящие в международных учетных системах, все-таки присущи некоторые ограничения, связанные с невозможностью признания и оценки важнейших объектов, оказывающих влияние на перспективы компании, в том числе в кон-



тексте ее устойчивого развития. Интеллектуальный капитал, кадровый потенциал, репутационные риски и прочие аналогичные объекты не могут быть признаны в составе элементов финансовой отчетности по причине невозможности их достоверной оценки, но информация о них, а также о перспективах компании с позиции использования ею различных ресурсов для увеличения своей стоимости, может быть представлена в нефинансовой части корпоративной отчетности, что и послужило основой для развития различных стандартов представления нефинансовой отчетности.

Наиболее востребованными стандартами по отчетности в области устойчивого развития являются стандарты, разрабатываемые Международной независимой организацией «Глобальная инициатива по отчетности» (Global Reporting Initiative — GRI). Организация была создана в 1997 г., первая версия стандартов GRI (G1) была разработана в 2000 г. Стандарты содержат универсальные принципы, которые являются основополагающими для достижения высокого качества отчетности в области устойчивого развития. Любой экономический субъект при заявлении о подготовке отчетности в области устойчивого развития на основе стандартов GRI обязан применять данные принципы.

На основании отчетности об устойчивом развитии заинтересованные стороны могут понять, каким образом организация вносит свой вклад или стремится внести свой вклад в будущем в улучшение или ухудшение экономических, экологических и социальных условий на местном, региональном или глобальном уровнях [7].

В отношении окружающей среды помимо раскрываемых тенденций в области экологической нагрузки компании могут рассчитывать в количественном выражении свое влияние на экосистему и сравнивать с тем, сколько экосистема может поглотить и насколько существенным является эффект от деятельности хозяйствующего субъекта в контексте экологичности.

При формировании отчетности об устойчивом развитии отчитывающаяся организация должна представлять свое понимание устойчивого развития, опираясь на имеющуюся объективную информацию, а также авторитетные показатели устойчивого развития

по охватываемым темам, представлять результаты своей деятельности с учетом более широких условий, отраженных в местных, региональных или глобальных документах, описывать, как экономические, экологические и/или социальные аспекты связаны с ее долгосрочной стратегией, рисками, возможностями и целями, в том числе в ее цепочке создания стоимости.

Стандарты постоянно совершенствуются путем утверждения новых версий, вторая версия GRI (G2) была утверждена в 2002 г., третья версия GRI (G3) — в 2006 г., четвертая версия GRI (G4) — в 2013 г.

Развитие стандартов направлено на повышение полезности представляемой информации с учетом изменяющихся требований заинтересованных сторон. Так, после публикации Доклада ООН [8], в котором были заявлены новые 17 целей устойчивого развития, было разработано новое руководство «Отчетность бизнеса по ЦУР» (Business Reporting on the SDGs: An Analysis of the Goals and Target), направленное на раскрытие компаниями информации о том, как компания способствует достижению каждой из семнадцати цели устойчивого развития.

При формировании отчетности об устойчивом развитии первостепенное значение имеет отраслевая принадлежность компании, поскольку отраслевая специфика в основном обуславливает экологические факторы устойчивого развития, она также существенно влияет на экономические и социальные аспекты ее деятельности.

Автомобильная отрасль является одной из наиболее значимых, оказывающих влияние на устойчивое развитие планеты в целом. Прежде всего, она оказывает значительное воздействие на окружающую среду, поэтому в течение последних двух десятилетий автомобильная промышленность находилась под значительным давлением со стороны правительств и общества, стремящихся к устойчивому развитию [9, с. 2]. В связи с глобальным характером этой отрасли почти все участники рынка имеют производственные мощности, заводы по сборке автомобилей и сервисные центры в нескольких странах мира. Существенный рост использования автомобильного транспорта за последние полвека привел

к широкому спектру экологических и социальных последствий, таких как шум, заторы, аварии, загрязнение воздуха и воды, изменение климата и истощение ресурсов [7].

Вместе с тем руководства большинства крупных автомобильных компаний ведут активный поиск новых технологий и альтернативных продуктов, благоприятно воздействующих на окружающий мир. Это проявляется в увеличении выпуска электрифицированных автомобилей и автомобилей, являющихся автономными.

Анализ корпоративных отчетов крупнейших международных компаний (Hyundai Mobis, Ferrari, Volkswagen и Peugeot S.A.) позволяет сделать вывод, что их менеджмент осознает важность учета факторов устойчивого развития компании, что проявляется в использовании всеми анализируемыми компаниями международных стандартов для формирования и раскрытия информации об устойчивом развитии в системе корпоративной отчетности (табл. 1). Как показывают данные табл. 1, все четыре компании составляют свои корпоративные отчеты на основе GRI, при этом компания Hyundai Mobis использует три международных стандарта, а Peugeot S.A. — два. Ferrari и Volkswagen при подготовке корпоративной отчетности следуют только требованиям GRI. При этом требования по раскрытию информации о том, как компания способствует достижению каждой из семнадцати целей устойчивого развития при формировании корпоративной отчетности, выполнят только компания «Hyundai Mobis».

В отличие от финансовой отчетности, информационной базой которой служит система бухгалтерского учета, нефинансовая отчетность формируется на основе данных, полученных из различных источников, в связи с чем возникает проблема достоверного формирования системной информации, на основании которой будут составляться корпоративные отчеты, в том числе об устойчивом развитии компании. Такой учетной системой, в которой может быть сформирована информация для ее представления в нефинансовых отчетах, является система управленческого учета.

Таким образом, для реализации стратегии устойчивого развития система управленческого учета должна развиваться в двух на-

правлениях. С одной стороны, необходимо совершенствование его традиционного методического инструментария для повышения эффективности управления устойчивым развитием компании, с другой — целесообразна актуализация методологии управленческого учета для формирования показателей об устойчивом развитии, подлежащих раскрытию во внешней корпоративной отчетности.

Оба направления предполагают обоснование наиболее целесообразной системы показателей, отражающих отдельные аспекты устойчивого развития компании.

Для проведения анализа применяемых в компаниях автомобильной отрасли показателей об устойчивом развитии использовались данные внутренней отчетности одной из российских автомобильных компаний, являющейся дочерней компанией крупной международной компании.

Анализ показал, что наиболее востребованным нефинансовым показателем, используемым руководством организаций автомобильной промышленности является фактическое количество произведенных автомобилей за год. Показатель является количественным, рассчитывается как в целом по компании, так и в разрезе моделей, так как каждая модель имеет свой производственный цикл, прибыльность, поэтому разделение количества производства в разрезе моделей также важно. Автомобильная компания таргетирует годовое количество автомобилей к производству на основании ожидаемых размера рынка, доли компании на рынке в будущем году, действий конкурентов, графика выхода новых автомобилей и прочих факторов. По прошествии года происходит сверка фактического объема производства автомобилей с планируемым, выявляются причины отклонений. Показатель является важным с точки зрения оценки устойчивости не только самой компании, но и автомобильного рынка в целом, его следует включить в список ключевых показателей, позволяющих оценить устойчивость компании автомобильной отрасли.

В табл. 2 представлена динамика объемов производства автомобилей российской автомобильной компанией в 2018–2020 гг.

Как показывают данные табл. 1, в течение 2018 и 2019 гг. наблюдалась положительная динамика объема производства двух моделей



Таблица 1

Раскрытие нефинансовой информации в корпоративных отчетах международных автомобильных компаний

Название компании	Используемые стандарты	Показатели, специфические для отрасли	Раскрытие информации о достижении целей устойчивого развития
Hyundai Mobis	GRI ISO 26000 Глобальный договор ООН	Отношение продаж экологически чистой продукции к общим продажам Снижение выбросов CO ₂ от гибридных электромобилей, электромобилей Количество моделей автомобилей, разработанных в 2019 году Количество тренингов и часов, посвященных теме «Удовлетворенность клиента»	Да
Ferrari	GRI	Количество дилеров в дилерской сети Динамика потребления энергии от года к году (газ, дизель, бензин) Количество электроэнергии, закупленной для потребления из возобновляемых/невозобновляемых источников Отношение выбросов CO ₂ к чистой выручке/ чистой прибыли	Нет
Volkswagen	GRI	Потребление энергии по видам (электричество, тепло, топливные газы) Объемы неопасных и опасных отходов Объемы выбросов твердых частиц Индекс декарбонизации Количество сотрудников по закупкам, участвовавших в учебных мероприятиях по теме устойчивого развития Средние выбросы нового парка легковых автомобилей Количество произведенных автомобилей на альтернативных источниках энергии Продажи транспортных средств (в тыс. единиц) Производство транспортных средств (в тыс. единиц)	Нет
Peugeot S.A.	GRI SASB	Количество транспортных средств, оснащенных в стандартной комплектации системой экстренного вызова Совокупное общее количество оповещений, отправленных в аварийные службы Выбросы из помещений лакокрасочного цеха Общий вес отходов по видам (неопасные отходы и опасные отходы)	Нет

Источник: составлено авторами по данным корпоративных отчетов [10,11,12,13].

в целом, но отрицательная динамика по модели Y. Для более глубокого анализа необходимо детальное изучение вопроса, коммуникация с отделами продаж, так как среди факторов, оказывающих

влияние на объем производства, могут быть политика менеджмента по смещению фокуса с производства модели Y на производство модели X, больший спрос на модель X со стороны потре-

Таблица 2

Динамика фактического объема производства автомобилей

Показатели/годы	2018	2019	2020
Объем производства модели X, штук	32 829	34 552	17 736
Объем производства модели Y, штук	28 564	27 677	22 423
Общий объем производства (X + Y), штук	61 393	62 228	40 159

Источник: составлено авторами по данным управленческого учета

бителей, так как она является более привлекательной в данном в ценовом сегменте и др.

Для обеих моделей очевидно влияние в 2020 году коронавирусной инфекции, что привело к стремительному падению производства обеих моделей. Значительное падение объемов производства автомобилей в 2020 году свидетельствует об угрозе в части экономической устойчивости, так как объем производства автомобилей прямо влияет на сумму выручки и прибыли по итогам года. Одним из фокусов руководства в 2020 году должны быть действия стимулирующего характера (скидки, бонусы), направленные на повышение спроса со стороны покупателей.

Кроме этого, необходимо обратить внимание на показатели объемов производства автомобилей по различным группам. Стоит отметить, что важнейшими направлениями устойчивого развития компаний автомобильной отрасли являются электрификация автомобильных средств, повышение их автономности, внедрение сетевых (телекоммуникационных) технологий в транспортных системах [7]. Данные тенденции направлены на снижение нагрузки на экологическую среду, транспортную инфраструктуру, обеспечение максимальной эффективности функционирования транспортно-дорожного комплекса путем повышения качества удовлетворения потребностей в безопасных и эффективных транспортных услугах.

Для оценки данных тенденций в автомобильной отрасли авторами предлагается использование количественных показателей производства автомобилей по соответствующим направлениям (табл. 3).

Важнейшим условием устойчивого развития компании автомобильной отрасли является диверсификация бизнес-сегментов, так как увеличение бизнес-сегментов позволяет минимизировать финансовые риски компании.

Компании автомобильной отрасли в большинстве случаев могут генерировать доходы по нескольким бизнес-сегментам (табл. 4).

Таким образом, для выявления тенденций развития различных видов бизнес-сегментов необходимо организовать систему управленческого учета таким образом, чтобы обеспечивалась требуемая детализация информации о выручке. Такая информация будет полезна для руководства компании и ее подразделений, для составителей финансовой отчетности в части представления информации по операционным сегментам, а также для формирования отчетности об устойчивом развитии бизнеса.

Для оценки уровня диверсификации целесообразно использовать следующие показатели: удельный вес выручки от продажи автомобилей (новых и поддержанных) в общей сумме выручки; удельный вес в выручке послепродажного обслуживания; удельный вес выручки от финансовых услуг; удельный вес выручки от мобильных услуг; удельный вес выручки от услуг подключенных автомобилей.

Для многих компаний автомобильной отрасли доля выручки от финансовых услуг, мобильных услуг и услуг подключенных автомобилей на сегодняшний день приближается к нулю, так как данные виды бизнеса являются кардинально новыми и требующими больших изменений как в части внутренних факторов, так и в части внешних факторов. Но фокусирование на расчет долей выручки от новых видов бизнеса позволит постепенно добиваться устойчивости за счет диверсификации.

Динамика выручки исследуемой российской автомобильной компании по видам бизнеса за последние три года представлена в табл. 5.

Данные табл. 5 свидетельствуют о том, что в период с 2018 по 2020 г. выручка от продажи



Таблица 3

**Формат представления нефинансовой информации для оценки тенденций
снижения негативного влияния автомобильных компаний на окружающую среду**

№п/п	Показатели/Годы	20X0	20X1	20X2	20X2 в % к 20X0
1	Количество произведенных электрифицированных автомобилей, штук				
2	Удельный вес электрифицированных автомобилей в общем объеме произведенных, %				
3	Количество произведенных автономных автомобилей, штук				
4	Удельный вес автономных автомобилей в общем объеме произведенных, %				
5	Количество произведенных автомобилей, обладающих функцией сетевых, штук				
6	Удельный вес автомобилей, обладающих функцией сетевых, в общем объеме произведенных, %				

Таблица 4

Структура выручки в компаниях автомобильной отрасли в разрезе бизнес-сегментов

Бизнес-сегменты 1 порядка	Бизнес-сегменты 2 порядка	Бизнес-сегменты 3 порядка	Бизнес-сегменты 4 порядка
Продажа автомобилей	Новые автомобили	Личные продажи	Пассажирские автомобили, проданные частным клиентам
		Корпоративные продажи	Пассажирские автомобили, проданные корпоративным клиентам
	Поддержанные автомобили	Короткого цикла	Поддержанные автомобили менее трех лет в использовании
		Длинного цикла	Поддержанные автомобили более трех лет в использовании
Послепродажное обслуживание	Ремонтные работы		
	Продажа запасных частей	Продажа оригинальных запасных частей	
		Продажа неоригинальных запасных частей	
	Продажа аксессуаров	Продажа оригинальных аксессуаров	
Финансовые услуги	Кредитные услуги		Кредитное финансирование в части продажи транспортных средств
	Лизинговые услуги		Финансовый и операционный лизинг в части продажи транспортных средств
	Страхование		Страховые услуги в части транспортных средств
Мобильные услуги	Предоставление услуг через объединенный цифровой канал в части планирования, бронирования и оплаты несколько типов мобильных услуг		
Услуги подключенных автомобилей	Предоставление услуг по подключению в глобальную сеть Интернет, а также интерфейсы для связи с другими подключенными объектами как внутри, так и вне автомобиля — смартфонами, светофорами, транспортными средствами, дорожной инфраструктурой		

Таблица 5

**Динамика выручки российской автомобильной компании по видам бизнеса
в 2018–2020 гг., млн руб.**

Показатель	Сумма показателя			Процент показателя		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Общая выручка	241 451	230 756	153 377	100	100	100
Продажа новых автомобилей	229 687	217 908	144 044	93.91	94.43	95.13
Продажа поддержанных автомобилей	60	53	116	0.08	0.02	0.02
Послепродажное обслуживание	11 704	12 795	9217	6.01	5.54	4.85
Финансовые услуги	0	0	0	0	0	0
Мобильные услуги	0	0	0	0	0	0
Услуги подключенных автомобилей	0	0	0	0	0	0

Источник: составлено авторами по данным управленческого учета

новых автомобилей и послепродажного обслуживания упала, в то же время наблюдался рост выручки от продажи поддержанных автомобилей, что объясняется более высоким спросом в кризисный период на поддержанные автомобили, чем на новые.

Однако доля продажи новых автомобилей растет от года к году, что свидетельствует о развитии традиционного вида бизнеса по сравнению с новыми, что не является положительным фактором в отношении устойчивости компании. Также компания не получает выручку от финансовых, мобильных услуг, услуг подключенных автомобилей, что также подтверждает недостаточную устойчивость бизнеса.

Заключение

Компании автомобильной отрасли находятся под пристальным вниманием правительств и общества в связи с резким увеличением числа автомобилей во всем мире, и увеличивающимся их негативным воздействием на окружающую среду. Поэтому для повышения своих конкурентных преимуществ многие из них внедряют в свою управленческую деятельность стратегии устойчивого развития и раскрывают информацию о факторах устойчивого развития в корпоративных отчетах.

Эффективным инструментом для реализации стратегии устойчивого развития, а также для формирования информации об экономических, социальных и экологических факторах устойчи-

вого развития служит управленческий учет. Он имеет собственную цель, решает специфические задачи, обладает огромным массивом первичной информации, которая в соответствии со стоящими перед ним задачами подлежит обработке по особым, свойственным лишь управленческому учету алгоритмам, и традиционно служит целям эффективного ведения бизнеса, что является необходимым условием устойчивого развития компании. Целесообразно организованная система управленческого учета обеспечивает слежение за затратами, проведение план-фактного анализа по подразделениям, продуктам и по отдельным бизнес-процессам. Цифровые технологии позволяют детализировать информацию об учетных объектах и представлять ее в режиме реального времени, что усиливает значимость управленческого учета в системе управления устойчивым развитием компании.

Кроме того, поскольку для формирования нефинансовой информации о факторах устойчивого развития компаний в целях ее раскрытия в корпоративной отчетности нет отдельной учетной системы, то ее функции может выполнять система управленческого учета. Она обладает рядом характеристик, в соответствии с которыми в ней в одинаковой степени могут формироваться как финансовые, так и нефинансовые показатели.

Изучение особенностей автомобильной отрасли, проведение анализа корпоративной отчетности крупнейших международных ком-



паний автомобильной отрасли, а также исследование практики организации управленческого учета позволили выявить наиболее важные направления развития отрасли, соответствующие целям устойчивого развития и обосновать целесообразность формирования

в управленческом учете показателей, используемых руководством для эффективного управления, а составителями корпоративной отчетности — для представления факторов устойчивого развития компании всем заинтересованным сторонам.

Литература

1. Информация финансовой и нефинансовой отчетностей как основа для стратегических решений бизнеса: учет, контроль, анализ: монография / кол. авторов; под ред. О.В. Рожновой. — М.: РУСАЙНС, 2020. — 228 с.
2. Аналитические возможности интегрированной отчетности и их использование для стратегических решений: монография / кол. авторов; под ред. О.В. Ефимовой. — М.: РУСАЙНС, 2020. — 246 с.
3. Ефимова О.В. Интеграция аспектов устойчивого развития в процесс обоснования инвестиционных решений // Экономический анализ: теория и практика. — 2018. — №1. — С. 48-65.
4. Гришкина С.Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: теория, методология, практика: монография. — М.: Русайнс, 2018. — 226 с.
5. Grishkina S.N., Sidneva V.P., Dubinina G.A. Non-financial Reporting in the System of Increasing corporate Transparency of russian Business = Нефинансовая отчетность в системе повышения корпоративной прозрачности российского // Advances in Social Science Education and Humanities Research. — 2018. Volume 252. — P. 82-86.
6. Гришкина С.Н., Сиднева В.П. Современные подходы к составлению и представлению отчетности в области устойчивого развития бизнеса / ЭКОНОМИКА. БИЗНЕС. БАНКИ. — 2020. — № 4 (42). — С. 86-99.
7. Честнова К.С. Отражение принципов устойчивого развития в отчетах компаний автомобильной промышленности // Проблемы экономики и юридической практики. — 2020. — № 5. — С. 135-141.
8. Доклад о Целях в области устойчивого развития, 2017 год URL: https://unstats.un.org/sdgs/files/report/2017/thesustainabledevelopmentgoalsreport2017_russian.pdf (дата обращения: 12.02.2020).
9. Устойчивое развитие и инновации в автомобильном секторе: структурированный контент-анализ. — https://www.researchgate.net/publication/317097759_Sustainability_and_Innovation_in_the_Automotive_Sector_A_Structured_Content_Analysis.
10. Отчет об устойчивом развитии за 2019 год компании Mobis. — <https://database.globalreporting.org/reports/76171/>.
11. Отчет об устойчивом развитии за 2019 год компании PSA Peugeot Citro n. — <https://www.groupe-psa.com/en/automotive-group/responsibility/>
12. Отчет об устойчивом развитии за 2020 год компании Volkswagen Aktiengesellschaft. — <https://www.volkswagen.com/en/sustainability/reporting.html>.
13. Отчет об устойчивом развитии за 2019 год компании Renault SAS. — <https://www.sasgroup.net/investor-relations/financial-reports/annual-reports/sas-annual-and-sustainability-report-fiscal-year-2019/>.